



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in
Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

La Fatturazione Elettronica e le operazioni di controllo

Relatore

Ch.mo Prof. Maurizio Interdonato

Correlatore

Ch.mo Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Laureando

Cristiano Pesce

Matricola 848191

Anno Accademico

2017 / 2018

*Ai miei Nonni Angelo e Maria,
che anche da lassù mi hanno
sostenuto nei momenti di
maggior difficoltà.*

INDICE

Indice	IV
Introduzione	1
Capitolo 1 Il documento fattura	5
1.1 <i>Natura giuridica della fattura</i>	5
1.2 <i>Gestione della fattura nella modalità cartacea</i>	7
Capitolo 2 La Fattura Elettronica	11
2.1 <i>L'evoluzione della normativa</i>	11
2.2 <i>Contenuto e requisiti della Fatturazione Elettronica</i>	17
2.3 <i>Obbligatorietà della Fattura Elettronica</i>	20
2.3.1 <i>La Fatturazione Elettronica nei rapporti con la Pubblica Amministrazione</i>	20
2.3.2 <i>La Fatturazione Elettronica nei rapporti tra soggetti privati</i>	22
2.4 <i>Obiettivi perseguiti dall'Unione Europea e dalla giurisdizione italiana con l'attuazione della Fattura Elettronica</i>	25
2.5 <i>Il processo per arrivare alla Fatturazione Elettronica e le semplificazioni amministrative e contabili previste</i>	27
2.6 <i>La dematerializzazione negli altri Paesi europei</i>	29
2.6.1 <i>Quadro generale</i>	29
2.6.2 <i>Francia</i>	31
2.6.3 <i>Germania</i>	32
2.6.4 <i>Spagna</i>	34
2.6.5 <i>Finlandia</i>	36
2.7 <i>Aspetti tecnici della nuova normativa</i>	38
2.7.1 <i>Come cambia strutturalmente la Fattura Elettronica tra i modelli B2G, B2B e B2C</i>	38
2.7.2 <i>Il momento di emissione della Fattura Elettronica</i>	38
2.7.3 <i>L'imposta di bollo</i>	39
2.7.4 <i>Il Sistema di Interscambio</i>	40
2.7.5 <i>Notifiche possibili del Sistema di Interscambio nella gestione della Fattura Elettronica</i>	41
2.7.6 <i>Termini per la conservazione</i>	43

2.8 <i>Casi particolari e criticità del quadro normativo vigente</i>	43
Capitolo 3 La Conservazione Digitale	47
3.1 <i>La natura giuridica della Conservazione Sostitutiva</i>	48
3.2 <i>Le caratteristiche del Sistema di Conservazione Digitale</i>	52
3.2.1 <i>Requisiti fondamentali del processo</i>	52
3.2.2 <i>Conformità alle disposizioni e normative tributarie</i>	53
3.2.3 <i>Dichiarazioni in caso di Conservazione Digitale</i>	54
3.2.4 <i>Le tempistiche</i>	55
3.2.5 <i>Luogo di conservazione</i>	55
3.2.6 <i>Funzioni di ricerca</i>	56
3.2.7 <i>I ruoli presenti nel processo di conservazione</i>	57
3.3 <i>Il processo della Conservazione Sostitutiva</i>	59
3.4 <i>La gestione del processo di conservazione sostitutiva</i>	61
3.4.1 <i>Conservazione in house</i>	61
3.4.2 <i>Conservazione in outsourcing</i>	62
3.5 <i>I benefici derivanti dall'impiego del Sistema di Conservazione Digitale</i>	64
Capitolo 4 Le operazioni di controllo	68
4.1 <i>Le tipologie di controllo attuate dall'Amministrazione finanziaria</i>	68
4.1.1 <i>I controlli automatizzati</i>	69
4.1.2 <i>I controlli formali</i>	69
4.1.3 <i>I controlli sostanziali</i>	70
4.2 <i>Come impatta la Fatturazione Elettronica nelle attività di controllo</i>	73
Capitolo 5 Confronto pratico tra il Modello Analogico e il Modello Digitale	79
5.1 <i>Gestione del Ciclo Attivo del cliente</i>	79
5.1.1 <i>La compilazione e la generazione della fattura</i>	80
5.1.2 <i>La verifica della fattura da parte dello studio professionale di Dottori Commercialisti</i>	81
5.1.3 <i>La generazione dei file log e l'applicazione della firma digitale</i>	82
5.1.4 <i>La trasmissione dei documenti al Sistema di Interscambio e la ricezione delle corrispondenti notifiche</i>	84
5.1.5 <i>La contabilizzazione delle fatture</i>	85
5.1.6 <i>La consultazione delle fatture</i>	86
5.1.7 <i>La conservazione delle fatture</i>	87
5.2 <i>Gestione del ciclo passivo del cliente</i>	89

5.2.1 La ricezione delle fatture e la produzione di file log	89
5.2.2 La verifica delle fatture e l'invio delle notifiche di esito	90
5.2.3 La preparazione delle fatture per la contabilizzazione	91
5.2.4 Il controllo fiscale delle fatture e la loro contabilizzazione	92
5.2.5 La protocollazione Iva delle fatture	93
5.2.6 La consultazione delle fatture e la loro conservazione	94
Conclusioni	98
Bibliografia	102

INDICE DELLE FIGURE

<i>Figura 1: Analisi del Ciclo Attivo della fatturazione</i>	88
<i>Figura 2: Analisi del Ciclo Passivo della fatturazione</i>	95

INTRODUZIONE

Generalmente nella coscienza umana la nozione di documento si riconosce nella parola “carta”, e a dimostrare quanto appena affermato è il fatto che in epoca medievale il termine *charta*, altresì *chartula*, denotava il documento cartaceo redatto in forme idonee a garantirne l’autenticità, a perfezionare un negozio giuridico ed a costituire testimonianza autentica di qualsiasi evento.

Gli attuali progressi nella tecnica degli audiovisivi, delle comunicazioni e dell’informatica, hanno però permesso l’utilizzo di nuovi mezzi di comunicazione più efficienti ed efficaci di quelli cartacei, tali da indurre ad ipotizzare persino la fine dell’era della scrittura. Tramite questi infatti è data la possibilità di sostituire la trasmissione reale dell’informazione, messa in atto attraverso la scrittura su carta di una lettera che verrà poi spedita al destinatario, con la trasmissione virtuale dell’informazione, ovvero quella operata dal computer.

La diretta conseguenza è una chiara propensione alla digitalizzazione di tutti gli iter burocratico-amministrativi: infatti, anche se i documenti cartacei sono tutt’ora uno strumento fondamentale nell’ambito lavorativo legato all’amministrazione contabile, analizzando l’ultimo decennio è possibile denotare un numero rilevante di cambiamenti verso la suddetta direzione.

Si pensi per esempio all’importanza assunta dai servizi online messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate, uno tra tutti il servizio *Entratel*, il quale offre la possibilità di trasmettere telematicamente dichiarazioni, documenti e atti che fino ad all’ora dovevano esser consegnati a mano nel Comune di residenza del contribuente. Altre novità degne di nota sono riscontrabili nel campo della comunicazione, si segnala per l’appunto la Posta Elettronica Certificata, altresì detta PEC, sistema in grado di garantire alla documentazione veicolata valenza legale, attestandone l’invio e la conseguente consegna, ma anche nel campo della procedura di pagamento con, ad esempio, il nuovo modo di assolvere l’imposta di bollo e gli assegni bancari o circolari mediante invio con PEC delle loro immagini convalidate con firma digitale.

Altro settore che merita una citazione è quello che comprende le modalità di generazione, trasmissione e conservazione dei documenti contabili che accompagnano quotidianamente i rapporti commerciali tra imprese o tra imprese ed enti pubblici, questo infatti, attualmente in via di sviluppo e nell'ultimo decennio assoggettato a molteplici novità introdotte in particolar modo dalle Leggi n. 244 del 2007, meglio nota come "Legge Finanziaria 2008", e n. 205 del 2017, meglio nota come "Legge di Bilancio 2018", ha suscitato in me forte interesse e curiosità, tali da assumere la decisione di intraprendere un lavoro di tesi magistrale sul tema della fatturazione elettronica.

In particolare, in questo studio, si è voluto approfondire la nuova metodologia impiegata per emettere e gestire le fatture in modalità digitale, da subito considerata altamente innovativa e dirompente nel *corpus* della procedura dettata dalla normativa.

L'oggetto dell'elaborato dunque è la definizione e l'analisi dell'evoluzione della normativa già operante esclusivamente nelle operazioni economiche intercorse nei mercati B2G, estesa poi dal 01 gennaio 2019 anche ai mercati B2B e B2C, analizzandone in maniera approfondita la portata della novità ancora in via di sviluppo nonché il suo impatto nelle operazioni di controllo poste in essere dagli organi addetti quali l'Agenzia delle Entrate e la Guardia Di Finanza.

Al fine di articolare efficacemente la trattazione, si è suddiviso l'elaborato in cinque parti. Il *primo capitolo*, che vuole essere introduttivo all'intero elaborato, è stato pensato per fornire al lettore una panoramica generale ed un inquadramento concettuale del documento "fattura prodotto" e gestito in modalità cartacea, ottenibile proponendo la normativa attualmente in vigore, e discutendone le finalità di utilizzo ed il funzionamento tecnico delle principali fattispecie.

Il *secondo capitolo*, prettamente propedeutico ai successivi, entra nel merito della fatturazione elettronica dapprima affrontandone l'evoluzione della normativa, per poi analizzare, al fine di ottenere un quadro più ampio su come questa viene recepita, le differenze con quella attuata da altre quattro differenti realtà europee, ovvero dalla Francia, Germania, Spagna e Finlandia. Il presente capitolo prosegue presentando le principali caratteristiche della nuova modalità di fatturazione per poi concludere con l'analisi dei dubbi, delle particolarità e delle criticità su quanto delineato dalla nuova

Legge di bilancio 2018, la quale necessita tempestivamente di numerosi chiarimenti e provvedimenti al fine di non rischiare di penalizzare l'operatività del settore, ipotesi che attualmente si stima possa trovare riscontro dal momento del suo avvio.

Il *terzo capitolo* analizza poi la conservazione digitale delle fatture elettroniche: in questa parte si effettua uno studio molto dettagliato, affrontandone sia la natura giuridica che le principali caratteristiche tecniche, approfondendo poi ogni parte del processo di conservazione esplicando inoltre le diverse possibilità offerte con i relativi benefici.

Il *quarto capitolo*, parte fondamentale dell'elaborato, esamina l'impatto della fatturazione elettronica nelle operazioni di controllo poste in essere dall'Amministrazione finanziaria e dai suoi organi competenti. Infatti, il capitolo si suddivide in due parti: la prima, che ha scopo di offrire al lettore una padronanza in materia, suddivide e affronta le principali tipologie di controllo attualmente poste in essere, la seconda invece vuole analizzare, come già preannunciato, l'impatto della nuova normativa sulle suddette attività, facendo così risaltare la maggior efficacia apportata e la riduzione notevole dei costi, benefici utili al fine di limitare il più possibile attività fraudolente da parte del contribuente.

Il *quinto ed ultimo capitolo*, fulcro dell'elaborato, perseguendo il fine di dare applicazione concreta alle disposizioni più caratterizzanti della disciplina dappprincipio esaminata, svolge un confronto conclusivo tra due realtà aziendali: la prima, la quale gestisce la fatturazione e tutto il suo ciclo suddiviso in dieci fasi attraverso il modello cartaceo, e la seconda, la quale invece utilizza il metodo elettronico. Il presente parallelo comprende sia il ciclo attivo delle due realtà aziendali, ovvero quando sono le stesse società ad emettere le fatture, sia il ciclo passivo, ossia quando ricoprono solamente la parte ricevente delle fatture.

Capitolo 1

IL DOCUMENTO FATTURA

1.1 Natura giuridica della fattura

La fattura viene definita dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972, il quale prevede:

“[...] per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo [...]”¹.

Analizzando più nello specifico la definizione data dal Presidente della Repubblica, possiamo definirlo come un documento amministrativo obbligatorio redatto dal venditore, titolare di Partita Iva², per comprovare l'avvenuta cessione dei beni o servizi e il diritto a riscuoterne il prezzo.

Di fondamentale importanza è dunque l'obbligo normativo della sua produzione, questo infatti non risponde solamente all'esigenza di formalizzare giuridicamente e contabilmente l'avvenuta cessione di un bene o la prestazione di un servizio, ma, grazie agli elementi in esso riportati, anche a quella di creare un titolo che legittima da un lato l'addebito dell'imposta relativa e dall'altro la corrispondente detrazione. Infatti, oltre ai dati identificativi del compratore e del venditore, son specificate anche le caratteristiche qualitative e quantitative dell'oggetto della prestazione, i costi accessori, le imposte gravanti sulla compravendita e le modalità di pagamento.

¹ Articolo 21 del Decreto del Presidente della Repubblica 633, anno 1972.

² Sequenza di cifre che identifica univocamente un soggetto che esercita un'attività rilevante ai fini dell'imposizione fiscale indiretta IVA.

Questo appena detto è fondamentale per il corretto esercizio della rivalsa Iva³, trasferendo, nel momento dell'emissione del documento, l'onere fiscale dell'imposta al cessionario (se è una vendita) o al committente (se è una prestazione di servizio).

Altro aspetto rilevante è l'emissione del documento, dalla definizione data nel Decreto del Presidente della Repubblica si evince che deve esser prodotta da tutti coloro che son titolari di Partita Iva, in realtà però vi son dei casi nei quali il venditore è esonerato dal suddetto obbligo; infatti i commercianti al dettaglio, gli agricoltori per vendita di beni di propria produzione, gli artigiani che effettuano prestazioni di servizi in locali aperti al pubblico o presso l'abitazione del privato consumatore, e i titolari di esercizi pubblici⁴ non devono, se non richiesta dal cliente⁵, emettere fattura.

L'esonero comporta però l'obbligo di emissione di ricevuta fiscale o di scontrino fiscale, documenti certificativi delle vendite alternativi alla fattura con il fine di dichiarare i corrispettivi percepiti nell'esercizio della propria attività.

Le ricevute fiscali vengono prodotte in duplice copia da tipografie autorizzate dal Ministero dell'economia e delle finanze, una di esse deve esser rilasciata all'acquirente, mentre l'altra deve esser conservata secondo la normativa dall'emittente.

Lo scontrino fiscale invece è viene prodotto direttamente dal registratore di cassa e per esser ceduto al compratore al momento del pagamento.

A quest'ultimo obbligo sono comunque esonerate alcune particolari tipologie di commercianti, infatti le imprese commerciali della grande distribuzione organizzata, le imprese che vendono prodotti attraverso l'utilizzo di distributori automatici o in forma itinerante⁶, i benzinai per la cessione di carburante per autotrazione, le edicole per la vendita di quotidiani e riviste periodiche e i tabaccai per la vendita di valori bollati e tabacchi.

³ Soggetto che effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta.

⁴ Ristoranti, alberghi, autotrasporti di persone, autostrade.

⁵ Articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972.

⁶ Come negli stadi, nelle stazioni ferroviarie, nei cinema e nei teatri.

Per quanto riguarda invece il momento di emissione della fattura, anch'esso uno degli aspetti più importanti e rilevanti riguardo la normativa del documento fattura, il Presidente della Repubblica ha previsto diverse scadenze a seconda dell'oggetto del contratto di compravendita:

- nel caso di cessioni di beni mobili, l'emissione della fattura deve avvenire alla consegna o alla spedizione del bene;
- nel caso invece di cessioni di beni immobili, l'emissione deve avvenire al momento della stipula del contratto;
- infine, nel caso di prestazioni di servizi, la scadenza è prevista all'atto del pagamento.

A tal proposito vi possono essere due tipologie di fatture giuridicamente valide:

1. immediata quando viene emessa e consegnata, oppure emessa e spedita, all'acquirente alla stessa data della cessione del bene o della prestazione del servizio;
2. differita quando viene emessa entro il 15 del mese successivo alla data di effettiva consegna del bene.

1.2 Gestione della fattura nella modalità cartacea

Il documento fattura essendo di notevole rilevanza ai fini fiscali, deve esser redatta correttamente gestita secondo la normativa e registrata regolarmente nella contabilità gestionale dell'azienda emittente e ricevente.

Analizzando la produzione del documento fattura in modalità cartacea di operazioni commerciali tra soggetti economici privati⁷, è importante sottolineare che la normativa non obbliga l'impiego di un modello vincolante per redigerlo. Infatti, questo può esser semplicemente redatto in duplice copia, purché contenga gli elementi previsti dalla legge.

⁷ Mercato B2B, ovvero Business to Business.

Le due copie devono essere obbligatoriamente corrispondenti, non devono essere necessariamente prodotte tramite computer, queste infatti possono essere anche redatte a mano tramite l'utilizzo di una penna, copiate tramite carta carbone o semplicemente fotocopiate.

Per quanto riguarda invece l'emissione del documento, questa può essere effettuata semplicemente tramite fax o e-mail⁸. Nei citati casi però la fattura si considera inviata mediante dispositivi elettronici e dev'essere comunque di conseguenza materializzata tramite stampa in modalità cartacea sia da parte del soggetto emittente, che da parte del soggetto ricevente se soggetto Iva.

Le fatture emesse inoltre, devono essere inserite sul registro delle fatture emesse con scadenze precise: entro 15 giorni dall'emissione nel caso di fatture immediate, entro il termine dell'emissione stessa nel caso di fatture differite. A tal proposito è importante sottolineare, però, che ai fini del calcolo dell'Iva di competenza di un dato mese, viene considerato il mese di consegna o spedizione dei beni oggetto di vendita, non quello della data di registrazione della fattura differita.

Le fatture ricevute e le bollette doganali invece, devono essere registrate secondo l'ordine di arrivo sul registro delle fatture ricevute, annotando inoltre la data di emissione, l'importo indicato nel documento con la conseguente aliquota e imposta, e il soggetto emittente. La scadenza di registrazione deve poi essere eseguita ai fini della detrazione della relativa imposta⁹, entro il termine ultimo di presentazione della dichiarazione annuale del secondo anno successivo a quello di effettiva ricezione della fattura.

Infine, essendo la fattura un atto contabile a pieni effetti con conseguente valenza legale ed amministrativa, deve essere conservata per almeno dieci anni¹⁰ in modo da poter documentare esaurientemente i fatti aziendali, qualora sorgano controversie di ordine fiscale, societario e commerciale.

⁸ Circolare Ministeriale 36 / E del 06 dicembre 2006.

⁹ Art. 25 del D.P.R. 633 / 1972.

¹⁰ Art. 2220 del Codice Civile.

Da quanto sinora riportato è possibile constatare che la gestione di un documento così tanto utilizzato¹¹ come la fattura, comporta un notevole utilizzo di carta, richiede di poter disporre di uno spazio fisico notevole per l'archiviazione ed esige un considerevole lavoro manuale sia nel redigerle che nel registrarle.

Ai fini del risparmio, è diventata dunque necessaria una riforma a livello europeo riguardante la gestione di un documento così comune e usato.

¹¹ Secondo dati del 31/12/2014 la società di consulenza specializzata Billentis ha quantificato in 30 miliardi le fatture che circolano in Europa ogni anno nel commercio B2B, Business to Business, e B2G, Business to Government.

Capitolo 2

LA FATTURA ELETTRONICA

Per poter comprendere la portata delle novità in materia di Fatturazione Elettronica, è necessario anzitutto ripercorrere velocemente l'evoluzione della normativa contabile avvenuta negli ultimi venti anni in ambito europeo ed il suo recepimento in Italia, con lo scopo di definire l'insieme delle regole e prassi che sinora sono state seguite in ambito nazionale.

2.1 L'evoluzione della normativa

Attraverso l'innovazione digitale e la sua consequenziale opportunità di dematerializzare concretamente il ciclo amministrativo contabile dei processi aziendali, gli operatori economici hanno potuto individuare un rimedio alle problematiche tipiche della gestione cartacea del documento fattura¹².

A tal proposito società di consulenza direzionale e strategica come la "Arthur D. Little" o la "BVA" hanno da sempre sottolineato, attraverso studi specifici¹³, l'importanza di un passaggio alla così detta dematerializzazione dei documenti rilevanti ai fini fiscali e contabili, evidenziando una sua conseguente riduzione dei costi diretti e indiretti nella gestione del cartaceo e la possibilità di ottimizzare in termini di organizzazione i processi di gestione documentale interni al ciclo amministrativo contabile.

Infatti, riuscire a dematerializzare il documento fattura e considerando che attualmente nel mercato italiano circolano circa 1,8 miliardi di fatture, non solo determinerebbe una riduzione notevole dei costi per la gestione del cartaceo, ma provocherebbe anche una miglior gestione del processo amministrativo contabile instaurato dalla fattura, quindi dall'ordine fino al pagamento.

¹² Cfr. capitolo 1, paragrafo 2.

¹³ Studio del 2003 della Società Arthur D. Little e studio del 2002 della società BVA.

Nel maggio del 1998 quindi, la Commissione Europea intraprese l'idea di una possibile regolamentazione futura del commercio elettronico in Europa, il Commissario Martin Bangemann, assistito da Mario Monti, infatti disse:

“[...] il commercio elettronico può divenire uno stimolo chiave nell'economia mondiale del prossimo secolo, ma se si vuole sfruttare questo potenziale in Europa è essenziale poter effettuare transazioni sicure”.

Durante il presente congresso svoltosi a Bruxelles venne dunque stilata una proposta di Direttiva con l'obiettivo di sviluppare l'adozione della firma elettronica, passaggio fondamentale per giungere alla dematerializzazione della documentazione utilizzata dai soggetti operanti nel mercato.

Ad esso seguirono due Consigli volti ad approfondire la questione riguardante il commercio elettronico, sia chiarendo gli obiettivi di livello europeo, sia affrontando il problema della tassazione in esso.

Il primo provvedimento che però tracciò effettivamente il quadro comunitario e gli effetti giuridici delle firme elettroniche fu emanato attraverso la Direttiva¹⁴ 1999/93/CE, questa la si può riassumere in quattro punti fondamentali:

1. le firme elettroniche devono esser connesse in modalità univoca al firmatario;
2. le firme elettroniche devono essere idonee ad identificare il firmatario;
3. le firme elettroniche devono esser create e gestite con mezzi utili a garantirne il controllo esclusivo da parte del firmatario;
4. le firme elettroniche devono esser connesse ai dati ai quali si riferiscono, in modo da consentire l'identificazione di ogni successiva modifica.

¹⁴ Atto normativo dell'Unione Europea che impone agli Stati membri di perseguire i risultati stabiliti, lasciandoli però liberi di scegliere le modalità di attuazione.

Il contenuto della suddetta Direttiva venne poi sviluppato tramite la Direttiva 2001/115/CE del 20 dicembre 2001, la quale portò ad una vera e propria rivoluzione del commercio elettronico europeo.

Infatti, grazie all'obiettivo di semplificare, modernizzare ed armonizzare le disposizioni dei vari Stati Europei in tema di fatturazione in materia di Iva, ha di fatto aperto le porte alla diffusione della fatturazione elettronica. È dunque importante ricordare che prima dell'introduzione della suddetta Direttiva, i differenti Paesi membri dell'UE avevano norme diverse riguardanti in particolar modo la forma del documento fattura e le informazioni obbligatorie da specificare in esso, ed essendo il mercato fra imprese europee sempre più in via di sviluppo vi era la necessità di una norma che desse un unico ed armonizzato quadro normativo in tema di fatturazione.

Nell'intento di superare queste complessità, la Commissione UE ha quindi prescritto agli Stati membri di riconoscere la validità della fattura emessa in modalità elettronica, consentendo di conseguenza anche la conservazione delle stesse in modalità elettronica. La trasmissione doveva garantire due condizioni essenziali al documento:

- l'autenticità della loro origine, il destinatario deve avere la certezza che la fattura provenga effettivamente dalla persona che l'ha emessa;
- l'integrità del loro contenuto, ogni documento deve mantenere invariato il suo contenuto nel passaggio da un soggetto all'altro.

Questa Direttiva fu però recepita in Italia solamente il 20 febbraio del 2004 attraverso il Decreto Legislativo¹⁵ n. 52, prima di esso infatti l'amministrazione finanziaria italiana aveva dato la possibilità di inviare le fatture tramite posta elettronica e fax, mantenendo ovviamente la normativa fiscale vigente e il conseguente obbligo di conservazione del documento in modalità cartacea richiedendone la successiva materializzazione tramite stampa.

¹⁵ Provvedimento di carattere legislativo emanato da un organo del potere esecutivo.

L'articolo 1¹⁶ del suddetto Decreto, ha quindi innovato la norma che regola la fatturazione sia sotto il profilo dell'individuazione del soggetto emittente del documento rilevante ai fini tributari, sia sotto il profilo del contenuto stesso, modificando di fatto in maniera sostanziale l'articolo 21 del DPR 633 / 1972.

Successivamente, con l'emanazione del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2004 e con la Deliberazione¹⁷ CNIPA¹⁸ n. 11 del 19 febbraio 2004, i quali emanavano disposizioni riguardanti le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione, è stata definitivamente introdotta anche nell'ordinamento italiano la possibilità di emettere e conservare digitalmente, attraverso la cosiddetta “*conservazione sostitutiva*”, i documenti informatici rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie.

Da queste prime leggi e dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 45 / E del 19 ottobre 2005, si è dunque giunti ad intendere la fattura elettronica come un documento informatico, quindi come una rappresentazione informatica di informazioni giuridicamente rilevanti, predisposto in modalità elettronica secondo specifiche regolamentazioni volte a garantirne l'integrità e l'attribuzione univoca al soggetto emittente, senza necessità di provvedere alla produzione cartacea dello stesso.

¹⁶ “[...] *L'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcun strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza è consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'amministrazione finanziaria. [...] Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione. La fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica*”.

¹⁷ Decisione relativa ad un programma o ad una linea di azione o di condotta presa da un collegio o da una persona responsabile.

¹⁸ Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione.

Fino ad ora non era quindi stato ancora posto alcun obbligo per i soggetti economici, l'ultima Circolare per di più obbligava le parti a trovare un accordo a riguardo tutelando di fatto chi non voleva munirsi degli strumenti tecnici idonei alla ricezione del documento in modalità elettronica, ma è nel 24 dicembre 2007, attraverso la Legge n. 244, meglio nota come “Legge Finanziaria 2008”, che è stato per la prima volta introdotto l'obbligo di emettere fatture esclusivamente in formato elettronico nei confronti della Pubblica Amministrazione.

In questa legge possiamo affermare siano riposte le fondamenta del processo riguardante la fatturazione elettronica iniziando dalla Pubblica Amministrazione, sino ad arrivare ad estendere l'obbligo anche per i privati negli anni moderni.

L'articolo di maggior rilievo ai fini del seguente elaborato è l'articolo 1, più precisamente i commi dal 209 al 214, nel quale viene imposto un adeguamento obbligatorio circa le modalità di emissione, trasmissione e conservazione della fattura elettronica nei confronti di amministrazioni statali, enti pubblici nazionali, Regioni e Province autonome, secondo le indicazioni contenute nel DPR 633 / 1972 e nella sua modifica del Decreto Legislativo n. 52 del 2004:

“La trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, e con gli enti pubblici nazionali, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica, con l'osservanza del decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52, e del Codice dell'Amministrazione Digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82”;

COMMA 209, ART. 1

“[...] gli enti locali [...] non possono accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea né possono procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino all'invio in forma elettronica”;

COMMA 210, ART. 1

“La trasmissione delle fatture elettroniche avviene attraverso il Sistema di interscambio istituito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e da questo gestito anche avvalendosi delle proprie strutture societarie”;

COMMA 211, ART. 1

“[...] il Sistema di Interscambio [...] gestisce il processo di ricezione e successivo inoltro delle fatture elettroniche alle Amministrazioni destinatarie e gestisce i dati in forma aggregata e i flussi informativi anche ai fini della loro integrazione nei sistemi di monitoraggio della Finanza Pubblica”;

COMMA 212, ART. 1

“le disposizioni dei commi da 209 a 213 costituiscono per le Regioni principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”.

COMMA 214, ART. 1

Alla nuova Legge Finanziaria son poi succeduti due decreti attuativi:

1. Decreto del 7 marzo 2008, attraverso questo viene affidata la gestione del Sistema di Interscambio, struttura per la gestione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione, all’Agenzia delle Entrate;
2. Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze n. 55 del 03 aprile 2013, attraverso questo son state invece definite le date di decorrenza dell’obbligo di fatturazione elettronica di seguito riportate:
 - 06 giugno 2014 per Ministeri, Agenzie Fiscali, Enti Previdenziali e Assistenziali Nazionali, Forze di polizia ad ordinamento Civile e Militare;
 - 31 marzo 2015 per tutte le altre Pubbliche Amministrazioni.

Altre modifiche rilevanti sono state attuate tramite la Legge di Stabilità del 2013¹⁹ e tramite la Legge di Bilancio 2018²⁰.

La prima infatti, oltre a prevedere una serie di semplificazioni fiscali e tributarie per i cittadini e le imprese, rettifica radicalmente i commi da 1 a 6 dell'articolo 21 del DPR 633 / 1972 in materia di fatturazione elettronica attribuendone stesso valore a quella cartacea in modo da garantirne la più ampia diffusione; la seconda invece prevede rilevanti novità a riguardo al fine di estendere l'obbligo di emissione della fattura elettronica anche nei rapporti tra privati.

2.2 Contenuto e requisiti della Fatturazione Elettronica

Dal Decreto Legislativo, modificato poi dalla Legge di Stabilità nel paragrafo precedente citata, possiamo intuire sin da subito due nozioni fondamentali che verranno riprese più volte all'interno dell'intero elaborato:

1. la fattura elettronica, e di conseguenza la gestione del suo invio, è all'interno di un processo completamente digitalizzato.
2. La seconda, e forse la più considerevole, raggruppa le caratteristiche che devono avere tutti i documenti informatici rilevanti ai fini tributari, di cui le fatture sono un sottoinsieme: immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità:
 - immodificabilità è un concetto abbastanza intuitivo: una volta che il documento informatico, quindi il file, è generato, dev'essere immodificabile, dunque non deve essere data la possibilità né con intervento umano, né con codici eseguibili o macro, di modificarne il contenuto durante l'intero ciclo di gestione;
 - integrità: il documento dev'essere integro, quindi dev'essere anzitutto non modificabile, ma anche completo, ovvero deve contenere tutte le informazioni utili²¹ per esplicitare la sua funzione;

¹⁹ Legge n. 228 del 24 dicembre 2012.

²⁰ Legge n. 205 del 27 dicembre 2017.

²¹ Nel caso di fatture devono esser riportate le informazioni fiscalmente importanti quali importo, aliquota, partita Iva.

- autenticità: per autenticità si intende che, per i documenti informatici, deve esser chiara la paternità del soggetto che ha emesso il documento, ovvero facilmente individuabile. Per garantire l'autenticità ad un documento informatico vi possono essere diverse modalità, nel caso delle fatture elettroniche modello PA (pubblica amministrazione) però si è deciso di conferire questo carattere di autenticità attraverso la firma digitale, infatti quando si emette una fattura nei confronti della PA il file XML deve esser firmato digitalmente dal soggetto emittente;
- leggibilità: caratteristica di fondamentale importanza dal momento in cui i documenti informatici possono essere di diverse tipologie, questo perché mentre la lettura di un file PDF generalmente è facilmente leggibile, la lettura di un file XML è decisamente più complessa, questo infatti si presenta come un insieme di informazioni sotto forma di righe non particolarmente significative. Questo limite non può esser dunque consentito in un documento informatico, anche se vi è il foglio di stile, formato stampabile e dunque cartaceo facilmente leggibile delle fatture in formato elettronico.

Il presente foglio di stile però, anche se permette di rendere un po' più semplice la lettura del documento, non ha nessun valore legale. Infatti, nel caso di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria, piuttosto che da parte della Guardia di Finanza, non verrà richiesto il foglio di stile, bensì la fattura in formato elettronico che deve essere conservato a norma attraverso la conservazione digitale, o, nel caso fosse concesso, un documento che riassume tutti i movimenti generato direttamente però dal Sistema di Interscambio.

Andando però più nello specifico il modificato articolo 21, comma 1, del DPR 633 / 72 definisce così il documento informatico:

"[...] Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario. [...].

La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente".

Quindi il Presidente della Repubblica attraverso il succitato Decreto introduce due informazioni molto importanti:

1. l'idea di neutralità di formato, la fattura elettronica infatti è consentita in qualunque formato purché possenga le caratteristiche tipiche ed obbligatorie dei documenti informatici. Nella realtà però con la fattura nei confronti della Pubblica Amministrazione e con quella nei confronti dei soggetti privati è stato legislatamente scelto il modello XML, è doveroso però sottolineare che questa decisione è una scelta e non un obbligo derivante dal Decreto;
2. la seconda informazione altrettanto rilevante è l'accettazione da parte del destinatario precisata come essenziale per il ricorso alla fatturazione elettronica. A tal proposito, nel 2005 l'agenzia delle entrate tramite una propria circolare²² ha introdotto il concetto di asimmetria sulla fatturazione elettronica, concetto ribadito ulteriormente nella circolare numero 14 del 2014, il quale prevede la possibilità che la fattura sia gestita da una parte in modalità analogica, e dall'altra in modalità elettronica. Ciò implica che nel momento in cui una parte emette la fattura elettronica nei confronti di un soggetto destinatario, vi possono essere due reazioni da parte di quest'ultimo:

²² Comunicazione scritta per impartire ordini, dare disposizioni o trasmettere informazioni.

- se il destinatario attraverso un suo comportamento concludente evidenzia la sua accettazione (in precedenza si parlava di accordo, poi vista la difficoltà nel definire l'accordo e la sua formalizzazione, è stato modificato in accettazione, quindi comportamento concludente) al formato elettronico della fattura, per esempio portandola in conservazione, allora non vi è una situazione di asimmetria in quanto entrambe le parti utilizzano il formato elettronico;
- se, al contrario, il destinatario attraverso un suo comportamento concludente evidenzia la sua non accettazione al formato elettronico della fattura in quanto non ha ancora un sistema e un'organizzazione utile alla conservazione, per esempio, essendo la fattura elettronica leggibile, materializzandola, dunque rendendola cartacea, registrandola in contabilità e conservandola nel faldone in ufficio, allora vi è una situazione asimmetrica: per il soggetto emittente la fattura in esame sarà elettronica gestendola di conseguenza attraverso la conservazione a norma, per il soggetto destinatario invece la fattura sarà analogica e di conseguenza verrà gestita conservandola in formato cartaceo e registrandola in contabilità manualmente.

2.3 Obbligatorietà della Fattura Elettronica

2.3.1 La Fatturazione Elettronica nei rapporti con la Pubblica Amministrazione

In linea di principio la norma attualmente in vigore impone l'emissione della fattura elettronica per ogni operazione soggetta a fatturazione effettuata in ambito B2G (Business to Government), ossia nei rapporti con la Pubblica Amministrazione, a prescindere dalla struttura giuridica del rapporto instaurato, sia esso di appalto, sia esso di consulenza, sia esso di mera concessione.

Infatti, come già accennato, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 55 del 03 aprile 2013, ha reso obbligatorio dal 06 giugno 2014 di avvalersi della fattura in formato elettronico per coloro che emettono questo tipo di documento verso Ministeri, Agenzie Fiscali, Enti Previdenziali Nazionali, Enti Assistenziali Nazionali²³ e Forze di polizia ad ordinamento Civile e Militare.

Il 31 marzo 2015 l'obbligo derivante dal Decreto è stato poi esteso anche verso tutte le altre amministrazioni pubbliche incluse nell'elenco ISTAT denominato "*Elenco delle Amministrazioni politiche inserite nel conto economico consolidato*", più precisamente quelle di cui all'articolo 1, comma 2 della legge 196 / 2009, comprese quelle locali, quelle di cui all'articolo 1, comma 2 del Decreto Legislativo n. 165 del 2001 e in ogni caso le Autorità indipendenti²⁴. In via generale sono quindi comprese tutte le aziende e amministrazioni dello Stato, l'unica eccezione si fa per gli Enti No Profit, dunque le Onlus prive di Partita Iva possono continuare ad emettere ricevute cartacee e non sono obbligate ad emettere fatture elettroniche verso gli Enti Pubblici.

Trascorsi tre mesi dalla rispettiva data di entrata in vigore del nuovo obbligo di fatturazione elettronica, le decorrenze appena citate assumono valore inderogabile, questo è molto importante in quanto la Pubblica Amministrazione, non potendo più gestire la fattura in modalità cartacea, in assenza della modalità elettronica non potrà nemmeno procedere al pagamento, sia esso totale o parziale, del servizio o del bene acquisito.

²³ Istituto nazionale di previdenza sociale (INPS); Cassa nazionale di previdenza e assistenza Dottori Commercialisti (CNPADC); Ente nazionale assistente lavoratori (ENAL); Unione italiana sport per tutti (UISP) etc.

²⁴ Commissione nazionale per le società e la Borsa (CONSOB); Commissione di vigilanza sui fondi pensione (COVIP); Autorità della concorrenza e del mercato (ACGM); etc.

2.3.2 La Fatturazione Elettronica nei rapporti tra soggetti privati

La nuova legge di bilancio 2018²⁵, come già accennato, espande l'obbligo di fatturazione elettronica non solo nei confronti delle transazioni B2B (Business to Business), quindi nelle transazioni tra soggetti titolari di Partita Iva, ma anche nei confronti delle transazioni B2C (Business to Consumer), quindi nelle transazioni tra soggetti privati non titolari di Partita Iva. Il comma 909 inoltre prevede che:

“al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche, utilizzando il sistema di Interscambio”.

La decorrenza attualmente imposta per queste modalità di commercio è il 01 gennaio 2019²⁶, vi sono però al loro interno alcuni settori considerati maggiormente problematici per i quali la decorrenza è stata anticipata al 01 luglio 2018:

- mercato della cessione di carburante per autotrazione²⁷, settore nel quale si riscontra un'elevata evasione delle accise²⁸;
- prestazioni rese da sub-appaltatori e sub-contraenti della filiera delle imprese nel quadro di un appalto pubblico²⁹, si fa dunque riferimento al completo settore del subappalto purché si parli di sub-contraenti o sub-appaltatori di appalti pubblici³⁰, compresi i beni a noleggio e le prestazioni professionali.

²⁵ Legge n. 205 del 27 dicembre 2017.

²⁶ Art. 1, commi 909 e 916, Legge n. 205 del 2017.

²⁷ Art. 1, comma 917, Legge n. 205 del 2017.

²⁸ Imposta indiretta sulla fabbricazione e vendita di prodotti di consumo.

²⁹ Art. 1 comma 920, Legge n. 205 del 2017 cit.

³⁰ Questi soggetti sono inoltre obbligati ad indicare nel documento fattura elettronica i rispettivi codici identificativi gare (CIG) e codice unico di progetto (CUP), al fine di assicurare l'effettiva tracciabilità dei pagamenti.

Dunque, i soggetti che a partire dal 01 gennaio 2019 saranno obbligati ad emettere fatture elettroniche tra privati sono sostanzialmente tutti: società, enti, imprenditori, artisti e professionisti stabiliti in Italia, ma anche stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri, in via generale tutti i soggetti passivi Iva di cui agli articoli 4 e 5 del DPR 633 /72; attualmente infatti non vi sono delle esenzioni rilevanti dall'obbligo imposto nella nuova legge di bilancio.

Il consumatore privato avrà in questo modo due possibilità secondo la norma per ricevere e gestire la fattura che gli è stata emessa:

1. se consumatori privati autenticati, riceveranno la fattura nel proprio cassetto fiscale;
2. se consumatori privati non autenticati, potranno richiedere la copia analogica del documento informatico contenente tutte le informazioni rilevanti. Volendo fare un esempio si può pensare al soggetto privato che, in seguito ad una visita dal proprio medico, riceverà la stampa in modalità cartacea della fatturazione elettronica che il professionista invierà al sistema di interscambio, denominato anche SDI.

Le uniche eccezioni a quanto detto si fanno per i soggetti non stabiliti o non identificati ai fini Iva nel territorio italiano³¹, e per coloro che si avvalgono del regime forfettario³² o del regime fiscale di vantaggio³³.

Analizzando il motivo dell'esonero per i soggetti esteri va detto che il sistema di interscambio per verificare che le parti risultino effettivamente presenti nell'anagrafe tributaria, funzione di controllo particolarmente importante nel processo di gestione delle fatture ai fini tributari, necessita di ricevere informazioni quali codice fiscale e Partita Iva del ricevente, e la classe di individui in esame non detiene questa tipologia

³¹ Cfr. l'art. 1, comma 3, del Decreto Legislativo n. 127, così come modificato dal comma 909 dell'art. 1 della Legge n. 205 del 2017.

³² Legge n. 190 del 2014, art. 1, commi 54 – 89 e modificato dalla Legge di stabilità 2016. Regime che prevede un'imposta forfettaria pari al 15% per i soggetti titolari di Partita Iva che fatturano fino a 30 mila euro lordi l'anno per i professionisti, e 50 mila euro lordi per i commercianti.

³³ Decreto Legge n. 98 del 2011, art. 27, commi 1 e 2. Regime a sostegno dell'imprenditoria giovane e dei lavoratori in mobilità, a questi infatti viene applicata un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali di cui al comma 105, ridotto al 5%.

di matricola. A tal proposito si sta cercando di istituire un registro con elencate determinate informazioni di tutti i soggetti economici, questi infatti dovranno indicare, ad esempio specificando il proprio indirizzo pec o quello del suo rappresentante fiscale, come intendono ricevere le fatture elettroniche a partire dal 01 gennaio 2019, in modo tale da permettere un rapido e corretto indirizzamento del documento.

Nel caso dunque di scambi con operatori non stabiliti nel territorio dello Stato, i soggetti passivi Iva dovranno trasmettere telematicamente all' Agenzia delle Entrate i dati relativi alle operazioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi effettuate e ricevute, salvo quelle per le quali è emessa una bolletta doganale. La presente trasmissione dovrà esser effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso o ricevuto comprovante l'operazione.

Per quanto riguarda invece i soggetti che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio o di quello forfettario, attualmente il suddetto esonero si riferisce solo al lato attivo, escludendo di fatto quello passivo, ciò vuol dire che questi continueranno, anche dopo il 01 gennaio 2019, ad emettere fatture in modalità analogica, ma saranno comunque obbligati a conservare le fatture ricevute dalle controparti in modalità elettronica, adoperando anche in questa situazione una gestione sviluppata su di un duplice sistema.

Inoltre, per le operazioni effettuate senza fatturazione elettronica, è stato previsto uno spesometro specifico dove dovranno esser riportate tutte le informazioni richieste.

Ciò implica che un soggetto titolare di Partita Iva emetterà una fattura elettronica di conseguenza l'amministrazione finanziaria riceverà le informazioni in modo diretto senza doverle inserire in alcun tipo di spesometro classico, ma quando invece emetterà una fattura in modalità analogica in quanto si avvale del regime forfettario o di quello fiscale di vantaggio, o in quanto emessa verso un soggetto estero, dovrà esser compilato lo spesometro 2019 elencando le informazioni richieste.

La norma poi prevede delle sanzioni per il non rispetto di quanto detto sino ad ora, infatti se dal 01 gennaio 2019 non verrà emessa la fatturazione elettronica secondo le regole previste è come se non fosse mai stata prodotta, di conseguenza ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo 471 del 1997, vi sarà una sanzione pecuniaria compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta compresa nella fattura, con un minimo di € 500.

2.4 Obiettivi perseguiti dall'Unione Europea e dalla giurisdizione italiana con l'attuazione della Fattura Elettronica

L'obiettivo perseguito dall'Unione Europea è di giungere in un futuro decisamente prossimo alla fatturazione elettronica come modalità unica. A tal proposito, attraverso la Direttiva dell'Unione Europea 55 del 2015, è stato definito e delineato un percorso che dovrà portare ad una fattura elettronica di carattere europeo nei confronti della pubblica amministrazione, tanto da voler provare entro la fine del 2018 un modello semantico per la fatturazione elettronica B2G (Business to Government), quindi un formato al quale dovranno uniformarsi tutti gli Stati dell'Unione Europea.

In particolare, la suddetta Direttiva ha come obiettivo quello di incidere su tre particolari problematiche:

1. limitare la diffusione e di conseguenza limitare l'uso di disposizioni tecniche mondiali, nazionali e regionali differenti sulla Fatturazione Elettronica, nessuna prevalente e non interoperabili, da parte dei diversi Stati membri;
2. limitare la generazione di soluzioni tecniche specifiche da parte dei differenti Stati membri con conseguente aumento di norme differenti, ed ecco spiegato il motivo di voler introdurre da parte dell'Unione Europea un modello semantico a cui tutte le Pubbliche Amministrazioni devono convergere, al fine di limitare la complessità che con lo sviluppo del mercato sicuramente coinvolgerà il Sistema di Interscambio;
3. diminuire il più possibile il numero di norme tecniche non interoperabili le quali comporterebbero sicuramente complessità, incertezza del diritto e costi operativi aggiuntivi a discapito dei soggetti economici e di conseguenza del mercato interno.

La conseguenza a questa direttiva non è però la perdita di significato al modello attualmente utilizzato in Italia, ma tutte le Pubbliche Amministrazioni europee dovranno essere in grado di accettare il formato designato in aggiunta a quello domestico già eventualmente adoperato come nel caso italiano.

Possiamo dunque affermare che la fattura elettronica all'Unione Europea piace tanto da provare ad uniformare quella nei confronti delle pubbliche amministrazioni, tralasciando, almeno per il momento, quella tra privati.

Per imporre quest'ultima tipologia infatti vi sono delle difficoltà di inquadramento europeo, tanto che il nostro Ministro delle Finanze ha dovuto chiedere una deroga³⁴ alla Commissione europea per introdurla, con il principale obiettivo di recuperare parte del VAT GAP, ovvero del divario tra l'Iva che dovrebbe essere incassata e quella che realmente viene acquisita, che affligge il nostro Paese.

Dati del 2014 stimano infatti un GAP pari a circa 37 miliardi di euro³⁵, stima che corrisponde al 25% del totale dell'Iva che circola, così suddiviso:

- circa 15 miliardi di euro derivanti dall'evasione condivisa, ovvero quando entrambe le parti concordano sul non redigere la fattura;
- circa 17 miliardi di euro derivanti dall'evasione di una delle due parti, ovvero quando la fattura viene emessa ma non dichiarata dall'emittente;
- circa 5 miliardi di euro derivanti da omissioni dei versamenti Iva, ovvero quando la fattura viene emessa e registrata ma l'iva dovuta non viene versata.

³⁴ Istanza presentata il 27 settembre 2017 sulla base di quanto previsto dall'articolo 395 della direttiva 2006 / 112 / CE del Consiglio del 28 novembre 2006. Questa disposizione infatti, prevede la possibilità che uno Stato membro possa essere autorizzato a introdurre misure speciali allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare evasioni o elusioni fiscali.

³⁵ Cfr. "Il Fatto Quotidiano", articolo del 6 settembre 2016.

Per quanto riguarda la prima situazione la fatturazione elettronica difficilmente avrà efficacia, però negli altri due tipi di evasione l'amministrazione finanziaria, attraverso l'utilizzo della nuova modalità di fatturazione imposta, che le consentirà di entrare in possesso delle informazioni con tempistiche più rapide e con modalità innovative, potrà effettuare controlli più efficaci.

Inoltre, la fatturazione elettronica può essere fondamentale anche per contrastare alcune tipologie di frodi fiscali, in particolar modo quelle inerenti l'evasione dell'Iva. Un esempio di frode su cui la fatturazione elettronica si stima possa aver un'elevata efficacia è la frode carosello³⁶, sulle quali l'intervento dell'amministrazione finanziaria, che attualmente giunge mediamente dopo oltre un anno rispetto la situazione da stigmatizzare, attraverso la nuova modalità di fatturazione si stima possa giungere nell'arco di due o tre mesi.

2.5 Il processo per arrivare alla Fatturazione Elettronica e le semplificazioni amministrative e contabili previste

L'amministrazione finanziaria italiana ha comunque stabilito diverse agevolazioni³⁷ per determinate categorie di soggetti per accompagnare la novità di così importante portata.

La prima di esse è l'aver previsto un programma di assistenza on line, una sorta di tutoraggio, a favore di coloro che esercitano arti e professioni e imprese ammesse al regime di contabilità semplificata e per gli esercenti di professioni senza limiti di fatturato, che dal 01 gennaio 2019 saranno obbligati ad emettere fatture in formato elettronico.

³⁶ Meccanismo di frode fiscale, in ambito Iva, che si realizza mediante transazioni intracomunitari, quindi tra soggetti economici residenti in diversi Paesi appartenenti all'Unione Europea.

³⁷ Cfr. il comma 916 dell'art. 1 della Legge n. 205 del 2017 e il nuovo testo dell'art. 4 del Decreto Legislativo n. 127 del 2015.

L'agenzia delle entrate attraverso il suddetto programma dunque, oltre a permettere la non tenuta obbligatoria del registro Iva, metterà a disposizione di queste tipologie di soggetti:

- gli elementi informativi per predisporre i prospetti di liquidazione periodica dell'Iva, attualmente non è stato ancora chiarito con che modalità, una soluzione possibile potrebbe essere semplicemente la possibilità di visualizzare l'elenco delle fatture risultanti, ma la modalità maggiormente utile e ricercata è la predisposizione di una forma di liquidazione Iva periodica e precompilata;
- una bozza di dichiarazione Iva annuale;
- una bozza di dichiarazione dei redditi con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati, a tal proposito però vi sono già diverse preoccupazioni in quanto vi sono una serie di operazioni e costi, come gli ammortamenti e gli oneri assicurativi, che non transitano attraverso le fatture;
- le bozze dei modelli F24 di versamento con l'ammontare delle imposte da versare, compensare o chiedere a rimborso.

Altra facilitazione concessa dall'amministrazione finanziaria è la riduzione di due anni del periodo di accertamento ai fini delle imposte dirette e Iva³⁸, per coloro che adotteranno la fatturazione elettronica e garantiranno, altresì, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore ad euro 500.

A questa possibilità però vi è un limite imposto, i commercianti al minuto³⁹ dovranno infatti, oltre a render tracciabili i movimenti come già detto, optare per la gestione dei corrispettivi in modalità telematica, quindi non potranno limitarsi alla sola fattura in modalità elettronica.

³⁸ Il nuovo art. 3, comma 1, del Decreto Legislativo n. 127 del 2015, nel testo risultante dalle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 909, della Legge n. 205 del 2017, si riferisce ai termini di decadenza di cui all'art. 57, primo comma, del DPR 633 del 1972, e di cui all'art. 43, comma 1, del DPR 600 del 1973.

³⁹ Art. 22 del DPR 633 del 1972.

Il regime opzionale di gestione dei corrispettivi in modalità telematica, opzione non ancora resa obbligatoria, è stata introdotta con il decreto 127 del 2015, e prevede che questi commercianti utilizzino dunque dei registratori di cassa telematici censiti dall'amministrazione finanziaria e predisposti all'invio telematico, al termine di ogni giornata, dei corrispondenti corrispettivi. Un esempio classico sono le Vending Machine, queste infatti dal 01 aprile 2017 sono già obbligate all'invio telematico degli incassi che è automatico per i distributori più moderni, manuale attraverso l'intervento di un operatore per gli altri.

L'agenzia delle entrate italiana in realtà ha attuato anche un processo, attraverso il Decreto Legislativo 127 del 2015, per cercare dal 2016 di favorire la diffusione spontanea di questo nuovo fenomeno, infatti dapprima ha cercato di incentivare la fattura elettronica mettendo dal 01 luglio 2016 a disposizione di coloro che utilizzano la piattaforma dell'agenzia delle entrate, un servizio gratuito di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione utile alla generazione e trasmissione dei documenti, per poi, in sede di applicazione definitiva del Decreto, offrire un ulteriore servizio gratuito per la conservazione dei rispettivi file.

A tal proposito vorrei far presente che nella legge di bilancio è prevista dal 2019 la memorizzazione, da parte dell'agenzia delle entrate, delle fatture che transitano attraverso il sistema di Interscambio, attenzione che però la suddetta conservazione sarà fatta solamente ai fini fiscali per gli interessi dell'agenzia delle entrate, quindi avremo da parte loro una memorizzazione quinquennale, e non decennale come richiesto dalla norma civilistica⁴⁰.

2.6 La dematerializzazione negli altri Paesi europei

2.6.1 Quadro generale

Come già accennato, è con la Direttiva 1999 / 93 / CE e con la Direttiva 2010 / 45 / CE che l'Unione Europea ha intrapreso la volontà di arrivare ad una circolazione libera nel mercato interno di determinati documenti senza impedimenti legali ai diversi recepimenti dei Paesi Comunitari.

⁴⁰ Art. 2220 del Codice Civile.

La prima infatti vuole agevolare l'uso delle firme elettroniche a livello europeo disponendo, più precisamente nell'articolo 4, che gli Stati membri debbano permettere un loro riconoscimento; mentre la seconda entra nel dettaglio della fatturazione elettronica dando rilievo e definendo le modalità e le regole per la sua gestione con la Pubblica Amministrazione.

In via generale comunque le Direttive europee son sempre state recepite in maniera differente nei differenti Paesi in funzione delle singole normative statali, nel caso specifico della Fatturazione Elettronica e delle firme digitali però l'ordinamento italiano è stato tra i primi a disciplinare compiutamente e dettagliatamente ciò che è stato richiesto, tanto da rappresentare tuttora un modello a cui le legislazioni dei diversi Stati membri possono ispirarsi per dotarsi di una normativa all'avanguardia.

In Italia infatti, gli operatori economici sono oramai abituati, essendo stati obbligati con la fattura nei confronti della Pubblica Amministrazione, ad utilizzare la Fatturazione Elettronica, questo di fatto però ha permesso che circa il 30% delle nostre aziende abbia emesso fatture elettroniche negli ultimi 2 anni.

Questo dato ci colloca ben al di sopra della media europea, pari al 18%, ma comunque al di sotto rispetto ai Paesi Nordici, la Finlandia infatti ha il 72% di aziende che fatturano attraverso la modalità elettronica, la Danimarca il 64% e la Svezia il 33%, è necessario però considerare anche le loro tipologie di economie spesso molto differenti rispetto le nostre. Importante sottolineare che comunque il nostro Paese ha una percentuale decisamente più elevata rispetto ad economie forti come la Francia con il 15%, la Germania con il 16% o la Spagna con il 25%.

Per capire le ragioni alla base di tale disomogeneità bisogna analizzare i differenti fattori che condizionano la diffusione della Fatturazione Elettronica nei diversi Paesi, primo di tutti il livello di collaborazione che si è stabilito tra i principali soggetti economici con interessi nei confronti della novità in questione, senza però non considerare le differenze nei quadri normativi in vigore.

2.6.2 Francia

Il Codice Civile francese riconosce piena validità al documento informatico quando questo dia idonee garanzie di integrità e provenienza, viene infatti espressamente riconosciuta la possibilità di creare e conservare un documento informatico in tutti i casi nei quali sia richiesta la forma scritta per la validità di un atto giuridico.

Andando più nello specifico, la legislazione francese attraverso l'articolo 289 del *Code general des impôts* (CGI), poi modificato dal Decret n. 2013 – 463 del 03 giugno 2013, ha regolato il documento nella nuova modalità richiedendone carattere di:

- autenticità (“*authenticité de l'origine*”);
- integrità (“*intégrité du contenu*”);
- leggibilità (“*lisibilité*”).

Lo stesso articolo poi al punto VII ne ha definito anche le differenti possibilità di emissione e trasmissione:

1. in qualsiasi forma elettronica, o anche cartacea, purché vengano messi in atto dei controlli documentati e permanenti tali da creare un collegamento certo tra la fattura emessa e ricevuta e la vendita di merci o la prestazione di servizi in oggetto;
2. tramite apposizione di una sottoscrizione con firma elettronica avanzata in grado di consentirne l'integrità e l'originalità del contenuto;
3. tramite messaggio strutturato EDI in conseguenza ad un accordo tra le parti, tale documento però deve comunque comprendere le caratteristiche fondamentali della Fattura Elettronica.

Ovviamente il documento deve esser poi conservato da entrambe le parti e l'esibizione dello stesso può avvenire, a seconda dell'Amministrazione richiedente, sia in modalità cartacea, sia in modalità elettronica, dando quindi alle due condizioni una piena equità sia sotto il profilo della forma che sotto il profilo del valore probatorio.

Ma analizzandone invece l'immissione e lo sviluppo nel mercato, l'Ordinanza 2014 – 697 del 26 giugno 2014 ha previsto che dal 2017, quindi dall'anno scorso, gli operatori economici coinvolti in appalti pubblici devono presentare il documento in modalità elettronica, questa imposizione però segue un processo su base graduale in base alla dimensione dell'azienda.

Infatti, per il 2017 sono state costrette a fatturare elettronicamente alla Pubblica Amministrazione soltanto le imprese con dipendenti superiori a 5.000 unità, nel 2018 l'obbligo ha colpito anche le imprese che contano da 250 a 5.000 unità di lavoratori, nel 2019 colpirà anche quelle con solamente 10 unità, e infine nel 2020 saranno tutti obbligati a fatturare alla Pubblica Amministrazione in modalità telematica.

A sostegno della novità nella modalità del documento fattura è stato sviluppato dall'Agence pour l'informatique Financière de l'État, ente pubblico nazionale francese, un portale nazionale unico di fatturazione denominato "Chorus Pro" con il compito di supportare tutti i fornitori del settore pubblico nell'invio delle fatture e nella verifica dello stato corrente dei documenti e dei rispettivi pagamenti. Questo sistema detiene una notevole capacità di adattamento alle esigenze dei fornitori interessanti, offrendo l'invio ad esso del documento in formato PDF o XML in collegamento diretto o tramite specifici operatori di servizi.

È stato dunque realizzato, per consentire agli operatori economici di organizzarsi, un processo diluito nel tempo, possibilità che invece nel nostro sistema economico, dove vengono movimentate circa 1,8 miliardi di fatture, non è stata attualmente attuata.

2.6.3 *Germania*

La norma tedesca emanata nell'aprile del 2017, norma di recepimento della Direttiva Europea 2014 / 55 / UE sulla Fatturazione Elettronica, rappresenta la ricezione e l'elaborazione della Fatturazione Elettronica per tutte le Amministrazioni federali, indipendentemente, al contrario della succitata direttiva, dall'importo della fattura.

Questa prevede inoltre delle date specifiche per l'introduzione dell'obbligo di questa nuova modalità:

- dal 27 novembre 2018 le principali Amministrazioni Federali saranno obbligate a ricevere ed elaborare fatture elettroniche;
- dal 27 novembre 2019 l'obbligo verrà esteso anche per tutte le istituzioni subordinate.

Come si può dunque evincere dalla normativa appena citata, la Germania non ha ancora posto dei vincoli in materia, e con essi non ha nemmeno definito una disciplina che regolasse e identificasse una piattaforma obbligatoria di fatturazione per supportarne la novità, dandone di fatto libera scelta agli utilizzatori, compresa la scelta di utilizzare o meno la firma elettronica.

Questo è possibile ovviamente previo accordi bilaterali tra enti pubblici e operatori economici, o tra enti pubblici e i fornitori di soluzioni che agiscono in nome degli operatori economici, le parti infatti devono prima concordare le modalità per poi adempierle senza conseguenze negative.

L'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della dichiarazione devono essere comunque garantite, ma lo possono essere attraverso qualsiasi procedura di controllo affidabile che assicuri un percorso di tracciabilità tra le prestazioni effettuate e la fatturazione. Attualmente quindi le entità pubbliche che ricevono il documento in modalità elettronica possono decidere se elaborarlo come dato strutturato, o secondo un processo non automatizzato come potrebbe essere materializzando il file attraverso la stampa.

Ovviamente, per dare questa duplice possibilità, la maggior parte delle fatture elettroniche vengono ricevute via e-mail per poi elaborarle da software specifici; in alternativa, se stabilito tramite accordo tra le parti contraenti, possono essere ricevute tramite piattaforme di fatturazione.

Per quanto riguarda invece la loro conservazione, la legge *Umsatzsteuergesetz – USTG*, legge sull’Imposta di Valore Aggiunto, prevede al paragrafo 14 che l’imprenditore deve possedere un duplicato sia delle fatture emesse, sia di quelle prodotte, per un periodo pari a 10 anni, la sua violazione infatti potrebbe avere conseguenze penali, amministrative, patrimoniali e processuali.

La conseguenza di questi limiti essenzialmente assenti nella gestione della Fatturazione Elettronica è la procreazione di molteplici sotto-sistemi indipendenti, per cui i nuovi operatori nati con l’obiettivo di poter erogare servizi utili alla fatturazione in modalità elettronica non fanno altro che produrre “insiemi indipendenti di soggetti economici” raramente collegabili e con imprese di altre comunità.

2.6.4 *Spagna*

La legge 25 / 2013 impone all’interno del settore pubblico spagnolo l’uso della Fatturazione Elettronica e la registrazione contabile delle fatture. Di conseguenza la normativa obbliga tutti gli enti pubblici a dover ricevere la totalità delle fatture attraverso un punto di accesso comune, indipendentemente dalle loro diverse unità e dipartimenti, disponibile pubblicamente.

Dal 15 gennaio 2015 dunque, in conformità della suddetta legge, tutte le fatture inviate alle entità del settore pubblico devono essere elettroniche, devono avere un formato strutturato identificato nel *Facturae 3.2.2*, e devono essere firmate attraverso l’impiego di una firma elettronica basata su un certificato qualificato. In determinate circostanze, la più importante è quando l’importo in fattura non raggiunge la somma imposta pari ad euro 5.000,00, le amministrazioni pubbliche possono comunque accettare e conseguentemente gestire i documenti in formato cartaceo.

Dal punto di vista della gestione del processo di interscambio delle fatture in modalità elettronica, l’Amministrazione statale spagnola offre gratuitamente a tutti gli enti pubblici un portale chiamato *FACe*, esso è definito come obbligatorio per il governo centrale, ma attualmente ancora facoltativo per i governi regionali e locali.

Il citato sistema dunque permette a chi ne usufruisce di inviare, gestire e rendere tracciate le fatture indirizzate a tutte le amministrazioni pubbliche ad esso collegate.

Di notevole rilevanza è il fatto che attualmente più di 8.000 amministrazioni pubbliche spagnole utilizzano il citato portale, queste comprendono 16 delle 17 comunità autonome, oltre 7.900 enti locali e la completa totalità delle organizzazioni pubbliche dell'Amministrazione statale generale⁴¹.

Come nell'ordinamento italiano questa non è l'unica piattaforma di fatturazione elettronica usufruibile, ma è pur sempre un servizio offerto dall'Amministrazione accessibile tramite interfacce automatizzate aperte, pubbliche e gratuite, il quale ha anche permesso la nascita di un mercato dinamico di soluzioni private ad alto valore aggiunto, per consentire alle grandi aziende, all'intero settore bancario e a molte piccole medie imprese di fornire servizi di fatturazione elettronica integrati con il sistema FACe.

L'amministrazione inoltre non ha designato come obbligatori specifici fornitori di soluzioni di fatturazione elettronica, permettendo dunque ai fornitori della pubblica amministrazione di poter scegliere liberamente il sistema che preferiscono, purché esso soddisfi le due seguenti condizioni:

- deve esser collegato all'interfaccia FACe tramite interfaccia automatizzata dei servizi Web disponibili ai fornitori;
- deve inviare i documenti elettronici tramite l'interfaccia citata.

Il portale principale FACe comunque ha avuto un notevole successo nella gestione della Fatturazione Elettronica in Spagna: a gennaio 2018 infatti, il sistema aveva elaborato oltre 15 milioni di fatture elettroniche dimostrando notevoli risparmi per il settore pubblico e privato grazie all'utilizzo di un processo di fatturazione completamente automatizzato.

⁴¹ I dati aggiornati sono consultabili al seguente link: <http://dataobsae.administracionelectronica.gob.es/cmobsae3/dashboard/Dashboard.action;jsessionid=448C412646693EC02CBBD959124F2F87>

Nello specifico, uno studio indipendente ha riscontrato risparmi di oltre 14 milioni di euro per i fornitori e di oltre 24 milioni di euro per le pubbliche amministrazioni dalla prima metà del 2015⁴².

2.6.5 Finlandia

In Finlandia l'utilizzo della fatturazione elettronica era già consentito, anche se non obbligatorio, ancor prima dell'emanazione della Direttiva 115 / 2001 / CE, questo ha dunque permesso che nel momento di progettare il mutamento, soprattutto dal punto di vista tecnologico, che ha provocato la novità, i principali provider tecnologici finlandesi fossero già organizzati per favorire l'interscambio delle fatture attraverso le loro reti.

Il programma governativo finlandese ha introdotto quindi sin dal 2010 la normativa sull'adozione della fatturazione elettronica da parte delle autorità pubbliche, nota di rilievo è il fatto che la normativa e le sue regole tecniche sono state elaborate con l'ausilio dei i più importanti provider tecnologici e banche con la volontà di penalizzare il meno possibile gli operatori economici.

Tra il 2014 e il 2015, dopo numerose implementazioni e modifiche, la Tesoreria dello Stato ha sviluppato un'area di processo volta alla pianificazione e la preparazione dei processi di appalto pubblico, dei bandi di gara, della gestione dei contratti, dell'elaborazione dei pagamenti e il loro monitoraggio, denominata "*From procurement to payment*".

Tramite la citata area di processo e le sue linee guida quindi, la Tesoreria dello Stato è divenuta responsabile dell'attuazione degli appalti pubblici nel governo centrale, settore di sviluppo fondamentale nella strategia di amministrazione finanziaria perseguita dal Governo finlandese dal 2014.

⁴² I dati aggiornati sono consultabili al seguente link:
<https://administracionelectronica.gob.es/ctt/verPestanaGeneral.htm?idIniciativa=face&idioma=es#novedades>

Gli operatori economici possono trasmettere le fatture elettroniche alle autorità pubbliche centrali, regionali e locali riceventi tramite un proprio software di contabilità, o tramite due possibili piattaforme gratuite differenti fornite dalla tesoreria dello Stato:

1. il portale dei fornitori di base ("*Basware Supplier Portal*"), servizio gratuito per l'invio dei documenti elettronici alla Pubblica Amministrazione finlandese consentendo la connessione in tempo reale le due parti. Di notevole rilevanza è che nel citato portale, sviluppato dal fornitore di servizi Basware, è consentita l'iscrizione sia di aziende finlandesi ma anche di quelle estere, e può essere utilizzato anche in combinazione con altri sistemi di elaborazione e gestione delle fatture elettroniche, in questo modo si potrebbe svolgere più attività:
 - gestire acquisti ("*Basware Purchase Management*"), utilizzata per controllare in modo più efficiente ulteriori processi di approvvigionamento elettronico;
 - elaborare fatture elettroniche ("*Basware Invoice Processing*"), utilizzata dalle amministrazioni pubbliche che elaborano fatture elettroniche o altre soluzioni concesse e sviluppate dai diversi fornitori;
 - "*Basware RFX Management*", utilizzata per abilitare la gestione del procedimento delle gare d'appalto.

Gli operatori economici per poter utilizzare il portale in questione devono registrarsi come fornitori e devono essere obbligatoriamente approvati dalle amministrazioni con le quali hanno rapporti professionali.

Per quanto riguarda la conservazione delle fatture elettroniche, il database riesce a memorizzarle fino ad un massimo di 3 mesi dalla loro elaborazione;

2. il servizio di rete postale ("*Post Network Service*"), progettato appositamente dal gruppo di servizi Posti Group per le piccole imprese, dunque per coloro che necessitano emettere un volume minimo di fatture elettroniche. La citata piattaforma è infatti più semplice e più facile da utilizzare, essa si limita dunque a permettere, previa registrazione, la

creazione e l'invio delle fatture elettroniche da parte delle aziende solo finlandesi, per poi verificarne la corretta trasmissione del file.

2.7 Aspetti tecnici della nuova normativa

2.7.1 Come cambia strutturalmente la Fattura Elettronica tra i modelli B2G, B2B e B2C

Nell'ottica di incentivare la fatturazione elettronica, il M.E.F., Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha messo a disposizione dei soggetti passivi dal 01 gennaio 2017 il sistema di Interscambio ai fini della trasmissione e della ricezione delle fatture elettroniche anche relative a operazioni che intercorrono tra soggetti privati residenti nel territorio dello Stato.

Attraverso ciò ha quindi dato la possibilità di intraprendere ad utilizzare questa nuova modalità ancora prima di imporre l'obbligo in modo da entrare a contatto con la novità in arrivo, infatti la modalità di stesura e gestione rispetto la modalità cartacea sarà completamente differente, differenza minima invece la troveremo tra le varie fatture gestite però in modalità elettronica: rispetto, per esempio, al file XML delle fatture nei confronti della pubblica amministrazione, in quella tra privati è stato inserito il campo per l'inserimento dell'indirizzo pec, campo inutile se il ricevente era la pubblica amministrazione la quale ha codici univoci d'ufficio, come è stato inserito anche il campo per il rappresentante fiscale e altre modalità di pagamento.

Questa opportunità comunque non ha avuto l'adesione desiderata: basta pensare che, dagli ultimi dati disponibili, dal 01 febbraio 2017 al 31 gennaio 2018 il sistema di Interscambio ha gestito e veicolato solamente circa 198.000 fatture tra privati, contro i 30,5 milioni di fatture nei confronti della pubblica amministrazione.

2.7.2 Il momento di emissione della Fattura Elettronica

Analizzando nello specifico gli aspetti importanti ai fini fiscali del documento della fattura elettronica è fondamentale specificare un'importante distinzione tra il momento di emissione della fattura e la data dalla quale scaturiscono gli adempimenti obbligatori fiscali.

A tal proposito il l'articolo 21 modificato al comma 1 del DPR 633 / 1972, prevede che la fattura si considera emessa quando viene consegnata al soggetto destinatario e dunque nel momento in cui il Sistema di Interscambio rilascia le notifiche di ricevuta di consegna e di mancata consegna⁴³, essa però non coincide necessariamente con la data valida ai fini dei vari adempimenti fiscali connessi, come può essere la liquidazione periodica Iva, la quale corrisponde alla data di creazione del documento XML.

Questa distinzione che potrebbe sembrare irrisoria visto l'utilizzo di un sistema di circolazione informatico molto rapido, in realtà può produrre effetti differenti nella gestione dell'Iva. Volendo portare un esempio pratico se la parte emittente produce il documento informatico il 31 marzo ma lo invia al sistema di interscambio il 01 aprile, la data valida ai fini fiscali resta il 31 marzo a prescindere da quando esso è stato consegnato, ciò comporta che il soggetto emittente inserirà la corrispondente Iva debito nella liquidazione Iva di marzo, mentre il soggetto ricevente dovrà detrarre l'Iva nel mese di aprile.

2.7.3 L'imposta di bollo

Per quanto riguarda l'imposta di bollo, essa continuerà a dover esser obbligatoriamente assolta sulle fatture di importo superiore ad euro 77,47 non assoggettati ad Iva tramite modello F24 con le medesime regole.

L'articolo 6 del Decreto Ministeriale dell'Economia e delle Finanze infatti introduce la disciplina per l'assolvimento dell'imposta di bollo virtuale mantenendo però gli stessi obblighi:

- il versamento dell'imposta dev'essere effettuato esclusivamente con modalità telematica attraverso il modello F24;
- il versamento dell'imposta relativa alle fatture emesse durante l'anno deve avvenire in unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, ciò vuol dire che le imposte di bollo delle fatture elettroniche emesse nell'anno corrente dovranno esser pagate tramite modello F24 entro fine aprile 2019.

⁴³ Cfr. capitolo 2, paragrafo 7.5

2.7.4 Il Sistema di Interscambio

Il Sistema di Interscambio è la struttura, istituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, mediante la quale è possibile trasmettere telematicamente le fatture elettroniche e ricevere le relative notifiche. Questa struttura ha diverse funzioni, le principali sono:

- ricezioni delle fatture sotto forma di file con le caratteristiche tecniche previste per la fattura. Quindi oltre ad avere i requisiti specifici in quanto documento fattura, il contenuto deve esser rappresentato in un file in formato XML, esso infatti è l'unico modello accettato da questo tipo di Sistema, e, così come dall'articolo 21, comma 3 del DPR 633 / 72, la parte emittente deve apporre una firma elettronica qualificata e digitale in modo da dimostrarne l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto;
- effettuazione dei controlli sui file ricevuti. Il Sistema infatti attua sui documenti ricevuti una serie di controlli⁴⁴ propedeutici all'inoltro al soggetto destinatario:
 - il nome del file dev'essere conforme a quanto previsto dalle specifiche tecniche;
 - ogni file dev'essere unico, quindi non può esser stato già inviato un file con lo stesso nome, con stessa data o con stesso numero;
 - controlla le dimensioni del file;
 - accerta la validità del certificato della firma apposta sul documento;
 - verifica che vi sia corrispondenza del file trasmesso con lo schema XML;
 - garantisce la presenza dei dati obbligatori previsti dalle regole tecniche;
 - inoltro delle fatture ai destinatari;
 - invio delle notifiche relative.

⁴⁴ Secondo le regole tecniche di cui all'Allegato B del Decreto Ministeriale n. 55 del 3 aprile 2013 per la trasmissione delle fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio.

2.7.5 Notifiche possibili del Sistema di Interscambio nella gestione della Fattura Elettronica

Durante l'invio, ricezione e gestione della Fattura Elettronica si possono riscontrare problematiche di carattere tecnico grazie ai controlli effettuati dal sistema di controllo, in questi casi il sistema inoltrerà delle notifiche all'emittente della fattura:

- **notifica di scarto:** notifica ricevuta quando il file fattura in formato XML non supera i controlli del Sistema di Interscambio, in questo caso dunque la fattura si considera non emessa e potrà esser, previa correzione, rigenerata come se non fosse mai stata prodotta;
- **ricevuta di consegna:** notifica che avvisa del buon esito dell'operazione;
- **notifica di mancata consegna:** notifica inoltrata quando la fattura elettronica ha superato i controlli del Sistema di Interscambio, quindi è valida e di conseguenza considerata emessa, ma la parte ricevente non riesce a riceverla, questo può accadere soprattutto nel caso di mala gestione della posta elettronica certificata che potrebbe esser scaduta o esser piena;
- **impossibilità di recapito:** notifica che avvisa che, anche dopo 10 giorni dalla notifica di mancata consegna, il problema persiste;
- **notifica di decorrenza termini:** con questa notifica si avvisa che, decorsi i 15 giorni nei quali il ricevente non ha né rifiutato né accettato il documento, la fattura elettronica si considera accettata e quindi viene concluso il processo.

Analizzando più nello specifico gli effetti che comportano le diverse notifiche, nel caso di notifica di scarto della fattura, essa si considera come se non fosse mai stata emessa, dunque mai prodotta, e di conseguenza si emetterà un nuovo documento corretto con però stesso numero e data.

Caso diverso quando si riceve la notifica di mancata consegna della fattura, essendo questa comunque stata accettata dai controlli del Sistema di Interscambio, viene considerata emessa con i consequenziali effetti. Per risolvere quest'ultima situazione la dottrina per escludere il soggetto emittente da qualsiasi responsabilità, lo obbliga comunque a veicolare la fattura in esame attraverso la modalità elettronica:

dovrà dunque inviare la fattura elettronica in formato XML e la ricevuta di notifica di mancata consegna alla pec, nel caso di soggetto privato, o alla pec di protocollo, nel caso di Pubblica Amministrazione, in modo tale da dimostrare la buona fede nell'operazione interrotta per problemi tecnici nella ricezione del soggetto ricevente. Ancora una volta quindi si sottolinea l'importanza di stilare e pubblicare una sorta di indirizzario per individuare le informazioni utili alla ricezione della fattura elettronica dei soggetti economici.

Situazione completamente diversa nella quale comunque la fattura si considera emessa è il caso di rifiuto del documento elettronico da parte del soggetto ricevente perché richieste delle modifiche, come lo possono essere di tipo descrittivo, allo stesso, in questa circostanza il soggetto ricevente ha due possibilità di gestione differenti:

- annullare contabilmente la fattura elettronica emettendo una nota di credito e richiedere un nuovo documento elettronico corretto della segnalazione fatta, con ovviamente nuova numerazione e nuova data, in caso contrario infatti il Sistema di Interscambio non lo farebbe veicolare in quanto segnala la presenza di un file con stessa numerazione e data. Questa modalità di gestione è quella tecnicamente e giuridicamente più corretta, viene generalmente attivata nel caso di fatture emesse nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni centrali, in quanto queste hanno un sistema di contabilizzazione tale per il quale registra le fatture appena ricevute, solo in un secondo momento le controllano e nel caso le annullano;
- rifiutare da subito la fattura elettronica e richiedere direttamente al soggetto emittente un nuovo documento elettronico corretto della segnalazione fatta, con però stessa numerazione e data. Questo è possibile dunque nel caso la parte ricevente rifiuti il file ancor prima di registrarlo.

2.7.6 Termini per la conservazione

Il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014 definisce, seppur con qualche critica, i termini imposti per il processo di conservazione del documento informatico, esso, al pari del termine per la stampa dei registri Iva, deve esser infatti ultimato entro 3 mesi dal termine previsto per la dichiarazione annuale per l'anno di riferimento.

Il decreto, come già accennato, ha però sollevato non poche disapprovazioni per la sua poca chiarezza, infatti non vi è nessun riferimento al tipo di dichiarazione annuale, sia essa dichiarazione Iva o dichiarazione dei redditi, con conseguenti scadenze differenti. A tal proposito però nell'aprile del 2017 l'agenzia delle entrate si è espressa, dichiarando quindi come dichiarazione annuale da tenere in considerazione quella dei redditi, ciò vuol dire che fatture elettroniche emesse e ricevute nel 2017 dovranno esser portate in conservazione entro il 30 gennaio 2019 essendo il termine per la dichiarazione annuale dei redditi del 2017 il 31 ottobre 2018.

2.8 Casi particolari e criticità del quadro normativo vigente

Come anticipato nei paragrafi precedenti, vi sono dunque molteplici dubbi su quanto delineato dalla nuova Legge di bilancio 2018, dubbi consistenti che richiedono un provvedimento, come può esserlo una circolare esplicativa, quanto mai tempestivo del direttore dell'agenzia delle entrate, al fine di chiarire questi numerosi temi operativi ancora oggi oggetto di valutazione.

La prima criticità, già percepita precedentemente, è che la normativa non rimuove del tutto l'utilizzo delle fatture analogiche, pertanto, almeno in questa fase iniziale, nell'operatività quotidiana continueranno a coesistere fattispecie diverse che imporranno alternativamente l'emissione di fattura elettronica o di fattura cartacea a seconda delle casistiche.

Infatti, per espressa previsione normativa, insieme di soggetti particolari quali coloro che rientrano nel regime forfettario e nel regime fiscale di vantaggio⁴⁵, e coloro che, siano essi comunitari o extracomunitari, non sono residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello stato, continueranno ad emettere fatture analogiche.

Poi vi sono due situazioni differenti nel caso si tratti di importazione o esportazione di merce.

Nel caso di esportazione infatti, il documento comprovante l'operazione è la documentazione doganale (DAU), essa non necessita d'essere accompagnata dalla fattura che, quindi, può seguire gli ordinari canali di trasmissione. Nelle operazioni intracomunitarie però, il ricevente ha l'obbligo di integrazione della fattura con l'indicazione delle informazioni utili ai fini fiscali, richiedendo di conseguenza, essendo la Fattura Elettronica immutabile, la produzione di nuovo documento sul quale vengano annotati gli estremi della fattura ricevuta.

Nel caso invece di importazione di merce il documento di riferimento è la Bolletta Doganale, essa verrà quindi trasmessa all'Amministrazione direttamente dalla Dogana.

Altri casi particolari sono quelli nei quali è difficoltoso conciliare la prevista emissione delle fatture elettroniche, queste situazioni dovranno essere quindi oggetto di attenta valutazione in sede di emanazione dei previsti decreti attuativi. Alcuni dei soggetti nelle suddette situazioni sono coloro che:

- applicano il regime speciale degli agricoltori;
- applicano il regime speciale delle agenzie di viaggio;
- effettuano le cessioni in modalità di tentata vendita;
- hanno la possibilità annotare le fatture emesse entro il trimestre successivo⁴⁶;
- effettuano pagamenti in nome e per conto di terzi⁴⁷.

⁴⁵ Art. 1, comma 3 del D. Lgs. 127 del 5 agosto 2015, così come modificato dalla Legge n. 205, comma 909, del 27 dicembre 2017.

⁴⁶ DPR 633 / 72, art.74, comma 4. Esempio: gli autotrasportatori.

⁴⁷ Esempio: gli spedizionieri.

Prendendo in analisi l'ultimo caso riportato, un esempio classico di questo gruppo sono gli spedizionieri. Essi attualmente infatti, spesso raccolgono le fatture passive intestate al cliente, effettuano le verifiche su quanto addebitato, provvedono al saldo e successivamente le trasmettono al cliente stesso unitamente alla propria. Dal 01 gennaio 2019 però, con l'introduzione della normativa sulla Fatturazione Elettronica, le fatture verranno emesse direttamente all'intestatario, creando così una criticità nella gestione documentale ed organizzativa tipiche delle catene di spedizioni.

In particolar modo son richieste con una certa urgenza delucidazioni riguardanti la Fattura Elettronica che dal 01 luglio 2018 diventerà di gestione obbligatoria per gli impianti stradali per la cessione di carburanti, con diretta conseguenza l'invio, anch'esso telematico, dei corrispettivi per le prestazioni verso i soggetti per i quali non viene emessa la fattura. Questa direttiva infatti rischia di penalizzare l'operatività del settore in quanto, per esempio, non chiarisce nel dettaglio come devono esser redatti i corrispettivi, documenti che sino ad ora sono calcolati sulla base dei consumi totali di benzina, ma che dal 01 luglio 2018 dovranno distinguere i consumi fatturati tramite modalità elettronica e quelli non fatturati.

La direttiva per così com'è rischia di penalizzare non solo l'operatività del settore, ma anche gli stessi clienti, i quali infatti dovrebbero ricevere una fattura elettronica ad ogni singolo rifornimento con il conseguente dover fornire le informazioni da inserire nel documento. In realtà a tal proposito vengono emesse delle tessere nominative ai clienti con i loro dati rilevanti ai fini della compilazione della fattura elettronica già salvati al loro interno, in modo da potersi identificare tramite l'esibizione di essa al momento del rifornimento e ricevere poi periodicamente delle fatture riepilogative della compagnia petrolifera, anche con questa soluzione però di fatto il cliente viene limitato a quella catena petrolifera addebitando, nel caso facesse rifornimento da altre compagnie ed esibendo la stessa tessera, costi di commissioni molto elevati.

Capitolo 3

LA CONSERVAZIONE DIGITALE

Prima di analizzare il cambiamento che comporta la nuova normativa nelle attività di controllo dell’Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, approfondiamo brevemente uno dei punti basilari di tutto il processo della fatturazione elettronica: la conservazione sostitutiva.

Il presente processo, indipendente dal supporto tecnico logico utilizzato, rappresenta una modalità di conservazione per l’appunto “sostitutiva” a quella della carta, con l’obiettivo di generare un’opportunità di snellimento dei volumi e, soprattutto, di efficacia dei processi documentali.

I vantaggi son fortemente pratici, infatti le imprese, le pubbliche amministrazioni e gli studi professionali adibiti alla gestione della contabilità dei contribuenti potranno limitare sempre più i costi di stampa, di ordinazione e di archiviazione dei documenti legali con le conseguenti riduzioni dello spazio fisico predisposto alla conservazione e abbattimento dei tempi impiegati per la ricerca e la consultazione di tali documenti. Inoltre, ad essere avvantaggiata da questa nuova modalità di conservazione sarà anche l’Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, i quali potranno eseguire i controlli con tempistiche più rapide limitando notevolmente errori o perdite di informazioni.

3.1 La natura giuridica della Conservazione Sostitutiva

La conservazione sostitutiva viene introdotta attraverso il Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972, il quale, all'articolo 39 comma 3, introducendo la normativa sulla Fattura Elettronica precisa che:

“Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica [...]. Il luogo di conservazione elettronica delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti [...].”

Quindi attraverso il succitato articolo, il Presidente della Repubblica immette una nuova modalità di conservazione per la nuova tipologia di documentazione con un processo dettagliato e controllato, tale da esser considerata al pari, se non al meglio visti i numerosi vantaggi, della conservazione tradizionale.

L'iter normativo viene concluso nei primi mesi del 2004 attraverso l'emanazione del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004 e la delibera del Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione, altresì detto CNIPA, n. 11 del 19 febbraio 2004, in queste infatti viene prima regolato l'intero processo di conservazione dei documenti e delle scritture contabili, definendone in via generale i soggetti obbligati, le caratteristiche del processo ed i rispettivi termini, per poi darne la possibilità di conservazione nel solo formato digitale, garantendone uguale valenza sia ai fini fiscali che civili. Inoltre, nell'ultima delibera, la nuova modalità di conservazione viene definita come:

“[...] una procedura di natura sia legale che informatica, regolamentata dalla legge italiana, in grado di garantire nel tempo validità legale e opponibilità a terzi di un documento informatico, inteso come rappresentazione di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti [...].”

Da quanto appena riportato dalla delibera e dal Decreto, è possibile percepire che per conservazione sostitutiva dei documenti elettronici non si intende “*non perdere, comporre delle copie delle nostre informazioni*”, bensì si intende un processo organizzato ed elaborato secondo la normativa tecnica, il cui scopo non è semplicemente quello di immagazzinare il documento digitale, ma di custodirlo anche in uno Stato diverso dall’Italia, attribuendogli validità legale e di conseguenza permettendo che possa eventualmente esplicitare gli effetti per i quali è stato generato anche a distanza di anni.

Due anni dopo l’Agenzia delle Entrate chiarisce tramite una propria circolare i documenti fiscalmente rilevanti a cui si riferisce.

Infatti, attraverso la circolare numero 36 del 2006, seppure essa sia datata, precisa una limitata serie di documenti che possono essere conservati a norma:

- libro giornale;
- libro inventari;
- scritture ausiliari nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali;
- scritture ausiliari di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;
- bilancio di esercizio;
- registri prescritti ai fini Iva, quali ad esempio, il registro degli acquisiti, il registro dei corrispettivi, il registro delle fatture emesse;
- registri previsti dalla legislazione del lavoro;
- libri sociali elencati nell’articolo 2421 del Codice Civile, ossia il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze delle deliberazioni del consiglio di amministrazione;
- dichiarazioni fiscali;
- Modelli F23 e F24;
- fatture e documenti analoghi;
- relazione sulla gestione, relazione di sindaci e dei revisori.

A questa circolare, però, è doveroso fare un appunto, come possiamo notare infatti non è menzionata la possibilità di conservazione telematica della Posta Elettronica Certificata, altresì detta PEC. Questa infatti, ha una rilevante importanza in quanto nella maggior parte dei casi viene utilizzata per inviare documenti inerenti a qualche procedura, o, comunque, inerenti a circostanze particolari a cui si deve attribuire maggior importanza, e in qualità di documenti informatici la loro corretta conservazione è la conservazione a norma.

In realtà il Decreto Ministeriale 2 novembre 2005 in materia di regole tecniche per la formazione, la trasmissione e la validazione della Posta Elettronica Certificata, ha stabilito che i gestori della PEC son tenuti a conservare, quantomeno per la durata minima di 30 mesi, il codice log di ogni messaggio.

Il suddetto codice è però semplicemente il registro informatico delle operazioni relative alle trasmissioni effettuate, son quindi indicati solamente il codice identificativo del messaggio con il proprio oggetto, la data dell'invio, il mittente ed il destinatario, ma non il suo contenuto ed i documenti inoltrati, ovvero ciò che ai fini fiscali ha maggior rilevanza. Inoltre, come già accennato la durata minima è pari a 30 mesi e non 10 anni come richiesto dal Codice Civile all'articolo 2220.

Da sottolineare è il fatto che in funzione della nuova legge di bilancio, ove è prevista obbligatoriamente la conservazione sostitutiva per alcuni documenti informatici, tutti i fornitori di gestione della PEC hanno offerto un servizio aggiuntivo a pagamento di conservazione da loro amministrata.

Decorsi poi 10 anni dalla pubblicazione dei primi provvedimenti per la conservazione dei documenti contabili nella sola modalità digitale, si son resi necessari alcuni interventi al fine di semplificare l'intero processo e di adeguarlo agli standard internazionali.

La normativa principale prodotta per raggiungere il suddetto fine è dettata dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014, il quale, sostituendo il Decreto del 23 gennaio 2004, definisce il processo di conservazione sostitutiva in ogni sua parte.

Infatti, dopo aver definito gli obblighi che i documenti informatici devono rispettare per poter esser conservati a norma, vengono chiarite le caratteristiche obbligatorie per un processo di conservazione al fine di conservare i documenti informatici mantenendone la rilevanza fiscale.

A tal proposito, all'articolo 3 comma 2 del suddetto Decreto, il Ministero precisa che:

“il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi sul pacchetto di archiviazione⁴⁸”.

Dunque, dal comma appena citato, possiamo percepire ancora una volta l'importanza di uno strumento che possa garantire la validità temporale come la firma elettronica.

Lo stesso articolo poi, esplicita altre caratteristiche che devono esser obbligatoriamente previste dalla modalità di conservazione sostitutiva, tra queste le principali sono due:

1. il processo deve permettere precise funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita Iva o associazioni logiche di questi ultimi;
2. devono esser rispettate le norme del Codice Civile, delle disposizioni del Codice dell'Amministrazione Digitale, delle relative regole tecniche e delle altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità.

⁴⁸ Uno dei numerosi pacchetti informativi utilizzati lungo il processo di Conservazione Digitale secondo il modello OAIS (Open Archival Information System). Seguendo le fasi del suddetto processo, tale pacchetto di archiviazione deriva dal pacchetto di versamento inviato dal contribuente, o da chi per esso, al Sistema che provvederà a svolgere specifici controlli per poi, al fine della conservazione di lungo periodo dei dati contenuti, essere incapsulato con le indicazioni descrittive necessarie per procedere all'archiviazione.

Tra queste norme le principali sono gli articoli dal 2214 al 2220 e l'articolo 2712 del Codice Civile, il Decreto Legislativo 82 del 7 marzo 2005 del Codice di Amministrazione Digitale, il Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri della Repubblica Italiana del 22 febbraio 2013, del 3 dicembre 2013, del 13 novembre 2014 rispettivamente per le regole tecniche della firma digitale, della conservazione e del documento informatico, ed il Decreto Ministeriale del 17 giugno 2014 per le norme fiscali e gli adempimenti operativi.

3.2 Le caratteristiche del Sistema di Conservazione Digitale

Come già accennato lungo tutto il paragrafo precedente, le regole tecniche dei sistemi di conservazione in modalità sostitutiva sono caratterizzate da molteplici aspetti principali qui di seguito analizzati.

3.2.1 Requisiti fondamentali del processo

Il Sistema di Conservazione Digitale deve esser in grado di assicurare i requisiti tipici del documento informatico⁴⁹ a quanto conserva, al fine di mantenerne la validità legale. Elencandoli in modo alquanto riassuntivo sono:

- immodificabilità, ovvero non modificabile nella forma e nel contenuto;
- integrità, ovvero completo e inalterato;
- autenticità, ovvero privo di alterazioni;
- leggibilità, ovvero leggibile all'occhio umano.

I suddetti requisiti non devono esser garantiti solamente ai documenti informatici, bensì anche ai metadati ad essi associati, ovvero agli insiemi di informazioni e dati contenuti all'interno di quanto conservato.

⁴⁹ Cfr. con capitolo 2, paragrafo 2.

Naturalmente in ogni documento vengono obbligatoriamente richiesti dei metadati minimi come l'identificativo⁵⁰, la data di chiusura dalla quale viene reso immutabile, l'oggetto⁵¹, il produttore ed il destinatario del documento informatico.

3.2.2 Conformità alle disposizioni e normative tributarie

Il processo di conservazione deve inoltre garantire il rispetto delle normative del Codice Civile, del Codice di Amministrazione Digitale e in generale di tutte le disposizioni tributarie per la corretta tenuta della contabilità.

Tra le disposizioni maggiormente rilevanti vi è il principio di omogeneità di conservazione per tipologia documentale e per periodo d'imposta, questo significa che non è consentito allo stesso soggetto nel medesimo anno e per la medesima tipologia di documento, combinare modalità diverse di conservazione.

Come accennato nel paragrafo precedente, la circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 36 del 2006 esplicita i documenti che possono, non che devono, esser conservati a norma, ciò implica che la stessa tipologia potrebbe esser conservata da uno stesso soggetto in ambedue le modalità fermo restando l'obbligo di mantenere la medesima modalità per la medesima tipologia durante l'anno corrente.

Al fine di chiarire, riporto il caso di un soggetto che decide di conservare il libro verbali assemblee della società ALFA per l'anno 2018 in modalità informatica essendo questo un documento possibile di conservazione digitale⁵², mentre il libro del Consiglio Di Amministrazione in modalità analogica. Questa diversa modalità per i diversi documenti è infatti consentita dalla normativa, ciò che invece non è permesso è gestire i primi due verbali delle assemblee della società ALFA su carta e gli altri due con modalità di conservazione a norma.

⁵⁰ Caratteri alfanumerici con lo scopo di identificare il documento.

⁵¹ Definisce la natura del documento, potrebbe essere una fattura di vendita, un libro assemblee soci, etc.

⁵² Cfr. la Circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 36 del 2006.

L'aver comunque deciso di gestire la conservazione del suddetto documento in modalità sostitutiva non limita il soggetto nella decisione del successivo anno, il quale potrebbe decidere di tornare anche a quella analogica.

3.2.3 Dichiarazioni in caso di Conservazione Digitale

Secondo quanto deliberato nel Decreto Ministeriale del 17 giugno 2014 attraverso l'articolo 5, nel momento in cui il contribuente decide di conservare, o di non conservare, un documento informatico di cui la circolare dell'Agenzia delle Entrate 36 del 2006 attraverso la Conservazione Digitale, è obbligato a dichiararlo nella dichiarazione dei redditi UNICO e più specificatamente nel nuovo quadro RS104 predisposto appositamente.

La dottrina però non è molto chiara a riguardo al suddetto obbligo, in quanto essa precisa che la conservazione sostitutiva, o quella cartacea, per i documenti rilevanti ai fini tributari, deve essere specificata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento, dunque a quella dell'anno in cui il documento specifico è stato portato in conservazione, l'aspetto dubbio e poco chiaro però è quando, documenti dell'anno corrente vengono condotti in conservazione nell'anno successivo ma comunque entro il termine massimo di tre mesi⁵³ concesso dalla normativa.

Volendo chiarire quanto detto attraverso un esempio, il soggetto economico che nell'anno 2016 ha emesso delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione deve aver specificato nella dichiarazione Unico 2017 di competenza dell'anno 2016 di aver conservato con modalità sostitutiva i suddetti documenti, il dubbio sorge se per le fatture emesse nel mese di dicembre 2016 e portate a conservazione nel mese di febbraio 2017 sia necessario indicare l'utilizzo della conservazione con modalità sostitutiva nella dichiarazione Unico 2018 di competenza dell'anno 2017.

⁵³ Così come previsto dal Decreto Ministeriale del 17 giugno 2014.

3.2.4 *Le tempistiche*

A dettare i termini di conservazione dei documenti fiscali, tra i quali son comprese anche le fatture elettroniche emesse o ricevute, è l'articolo 7, comma 4-ter, del Decreto Legge 357 del 10 giugno 1994, così come poi riproposto dal Decreto Ministeriale del 17 giugno 2014.

L'articolo 7 comma 4-ter dell'appena citato Decreto infatti, chiarisce:

“[...] la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi [...]”.

Tempistiche differenti invece sono dettate per l'assoluzione dell'imposta di bollo sui documenti informatici rilevanti ai fini fiscali, queste infatti devono essere versate tramite Modello F24 entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio del quale si riferisce la documentazione oggetto di conservazione.

3.2.5 *Luogo di conservazione*

Altra caratteristica rilevante è il luogo di conservazione, infatti come riportato al paragrafo precedente, l'articolo 39 del Decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972 prevede al comma 3 la possibilità di conservare i propri documenti anche in uno Stato diverso da quello italiano.

A tale possibilità però vengono poste delle limitazioni e degli obblighi specificati sia attraverso lo stesso Decreto, sia dalla circolare 18 del 24 giugno 2014 dell'Agenzia delle Entrate.

Il primo dovere imposto dal Presidente della Repubblica al soggetto passivo Iva è quello di dover specificare nei modelli AA7 / 10⁵⁴ e AA9 / 10⁵⁵ il luogo fisico dei server utilizzati per gestire il processo di conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti inviati.

Inoltre, attraverso la circolare dell’Agenzia delle Entrate, si specifica che, anche nel caso di conservazione in uno Stato diverso da quello italiano, è comunque necessario applicare le disposizioni di conservazione e tenuta dei documenti previste dalla legge italiana.

Tra queste si sottolinea l’importanza di permettere alle autorità italiane competenti di poter accedere in qualsiasi momento e senza alcuna limitazione a quanto archiviato, compresa la possibilità di lettura dello stesso.

Infatti, la presente circolare cita:

“[...] ai fini dell’esibizione, il soggetto deve assicurare l’accesso automatizzato, con ogni mezzo, in qualsiasi momento e dalla sede dove è effettuato il controllo ai sensi dell’articolo 52 del Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972”.

3.2.6 Funzioni di ricerca

Una delle attività fondamentali insite nel Sistema di Conservazione Digitale è l’attività di filtro. In questo infatti, deve esser data la possibilità agli organi di controllo di poter porre in atto specifiche ricerche tra i documenti conservati in funzione del nome, cognome, denominazione e codice fiscale delle parti coinvolte nell’operazione economica, con l’obiettivo di poter estrarre i documenti oggetto di verifica con tempistiche brevi e senza il rischio di errore.

⁵⁴ Modello approvato attraverso il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2009, utilizzato dai soggetti diversi dalle persone fisiche per richiedere l’attribuzione del codice fiscale, per dichiarare l’avvio di un’attività, la variazione dei dati o la cessazione dell’attività, così come previsto dall’articolo 35 del D.P.R. 633 del 1972.

⁵⁵ Modello approvato attraverso il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2009, utilizzato dalle persone fisiche per presentare le dichiarazioni previste dall’articolo 35 del D.P.R. 633 del 1972, ovvero per dichiarare l’inizio di un’attività, la variazione dei dati o la cessazione dell’attività.

3.2.7 I ruoli presenti nel processo di conservazione

I soggetti obbligatoriamente previsti e citati dal Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri della Repubblica Italiana (DPCM) del 3 dicembre 2013 facenti parte, sia in modo diretto che indiretto, del processo di conservazione sono in particolar modo tre:

1. Il produttore, ovvero colui, sia essa persona fisica che giuridica, che svolge l'iniziale funzione di alimentazione del sistema di conservazione. Nel momento in cui un soggetto economico vuole portare in conservazione determinati documenti li invia al produttore, questo dunque svolge inizialmente dei primi controlli base con l'obiettivo di verificare la presenza o la mancanza dei metadati minimi previsti obbligatoriamente dalla norma, e nel caso di assenza si deve preoccupare di interrompere il processo e di richiederne l'inserimento.

Al superamento di questa prima fase di verifiche, il produttore provvederà a realizzare digitalmente un pacchetto, chiamato pacchetto di versamento, ovvero una sorta di cartella contenente i documenti informatici da indirizzare al sistema di conservazione, il quale verrà poi "sigillato" tramite apposizione della firma elettronica del produttore e di conseguenza veicolato al sistema di conservazione.

In questo senso dunque il produttore va ad alimentare il processo, questa figura può essere rappresentata dal professionista addetto alla gestione della contabilità del soggetto economico, o un suo delegato.

Importante da sottolineare è il fatto che la suddetta operazione di apposizione della firma elettronica non corrisponde ad un'assunzione di responsabilità da parte del produttore sul contenuto dei documenti che vengono inseriti nel sistema di conservazione, bensì ad una fase tale da rendere i documenti imm modificabili secondo normativa;

2. l'utente, ovvero colui che svolge una funzione volta ad interrogare il sistema di conservazione. Questo soggetto è più limitato rispetto il produttore in quanto non alimenta il processo, ma può solamente accedere al sistema di conservazione e svolgere determinate operazioni di estrazione, filtro e analisi dei dati con l'obiettivo di recuperare particolari documenti e relative informazioni contenute;
3. il responsabile della conservazione, altresì detto conservatore, ovvero colui che definisce, attua, governa e gestisce con piena responsabilità e autonomia le politiche complessive del sistema di conservazione in relazione al modello organizzativo adottato e definito nel manuale di conservazione. Per esser nominato come tale occorre semplicemente gestire un sistema di conservazione compliance alla normativa. A questa figura di conservatore semplice a cui possono rivolgersi tutti i soggetti privati, si aggiunge anche la figura dei conservatori iscritti all'Agenzia per l'Italia Digitale, comunemente chiamata AGID, ovvero soggetti che non solo hanno istituito un sistema di conservazione a norma, ma garantiscono degli standard qualitativi più elevati, a questi invece devono rivolgersi tutte le pubbliche amministrazioni che esternalizzano il servizio di conservazione dei propri documenti.

Le attività del conservatore sono dunque molteplici:

- attività di programmazione;
- attività esecutive di gestione, tra le quali archiviare e rendere disponibili le informazioni generali di ogni documento conservato;
- attività periodiche di controllo e verifica del corretto funzionamento del sistema;
- attività di assistenza;
- attività di valutazione.

Oltre a queste, come già accennato, è comunque obbligato a predisporre e pubblicare nel proprio sito il manuale di conservazione⁵⁶, documento informatico, ma pur sempre stampabile, definito dall'articolo 8 dello stesso DPCM, che va dalle 50 alle 120 pagine nel quale vengono illustrate dettagliatamente tutte le caratteristiche tipiche del sistema di conservazione di sua gestione⁵⁷.

Tra le caratteristiche definite nel manuale, le principali sono:

- l'organizzazione;
- i soggetti coinvolti e i rispettivi ruoli;
- il modello di funzionamento;
- la descrizione del processo messo in atto con le rispettive tempistiche;
- la descrizione delle modalità di versamento;
- la descrizione delle architetture e delle infrastrutture utilizzate;
- le misure di sicurezza adottate.

3.3 Il processo della Conservazione Sostitutiva

Analizzando più dettagliatamente il processo messo in atto dal sistema di conservazione, come abbiamo precedentemente accennato, nel momento in cui il soggetto economico produttore o ricevente di documenti elettronici invia quest'ultimi al produttore, questo prima svolge delle operazioni di controllo base per poi, nel caso di riscontro positivo, inserirli nel pacchetto di versamento.

⁵⁶ I conservatori iscritti Agid, per esempio, devono pubblicare il manuale di conservazione nel sito dell'Agenzia per l'Italia Digitale. L'elenco è facilmente consultabile al seguente indirizzo: <http://www.agid.gov.it/agenda-digitale/pubblica-amministrazione/conservazione/elenco-conservatori-attivi>.

⁵⁷ Richieste dall'articolo 8 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 dicembre 2013.

A questo punto il responsabile del sistema di conservazione svolge sul pacchetto e sul suo contenuto delle ulteriori verifiche di carattere tecnico, tra le quali le principali sono:

- verifica che il formato dei documenti sia accettabile;
- verifica che il pacchetto sia stato generato secondo le regole indicate nel manuale di conservazione;
- verifica che i documenti siano stati portati in conservazione prima che i termini siano traspirati.

Conseguentemente l'esito positivo il responsabile emetterà il rapporto di versamento, ovvero un documento elettronico il quale informa il produttore del corretto caricamento del pacchetto di versamento.

Il presente passaggio è di notevole importanza in quanto attraverso il suddetto rapporto la responsabilità sulla corretta conservazione dei documenti inviati viene trasferita dal produttore al sistema di conservazione e più specificatamente al responsabile della conservazione.

Procedendo con l'analisi del processo per giungere alla conservazione dei documenti informatici, il responsabile della conservazione dunque, dopo aver emesso il rapporto di versamento, procede, in qualità di responsabile, all'apposizione della firma digitale e della marca temporale⁵⁸, per poi concludere di fatto il processo di conservazione archiviando il pacchetto di versamento, il quale prende ora il nome di pacchetto di archiviazione, nel Sistema di Conservazione Digitale.

Altro documento di rilevanza generato dal sistema di conservazione è il pacchetto di distribuzione, ovvero un documento generato dal responsabile con il fine di rispondere ad una richiesta di estrazione di un file conservato nello stesso sistema, dichiarando inoltre che il sistema sia coerente alla normativa della conservazione a norma specificando una moltitudine di informazioni volte a dimostrarlo.

⁵⁸ Riferimento temporale opponibile a terzi.

Il suddetto pacchetto verrà prodotto per l'appunto, nel momento in cui, in caso di verifica, viene richiesta l'esibizione di un qualsiasi documento informatico rilevante ai fini tributari e correttamente conservato, attribuendo, come già accennato, alcun valore legale al foglio di stile conservato in modalità cartacea dal soggetto economico.

3.4 La gestione del processo di conservazione sostitutiva

Come abbiamo potuto constatare, il processo di conservazione sostitutiva prevede numerose fasi ognuna di essa fondamentale per la corretta conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti. Questi possono esser dunque gestiti all'interno del sistema tramite la conservazione in house, o da un soggetto terzo tramite la conservazione in outsourcing.

3.4.1 Conservazione in house

Questa modalità si presenta quando il sistema viene gestito e organizzato dallo stesso soggetto economico che vuole conservare a norma i propri documenti informatici, questa modalità viene impiegata principalmente da imprese di grandi dimensioni con possibilità di investire in nuova tecnologia e in attività di formazione interna. Nel caso specifico la figura di conservatore viene personificata dallo stesso soggetto passivo, il quale dev'essere necessariamente altamente competente, preparato e proprietario di un vero e proprio sistema di conservazione con le necessarie infrastrutture informatiche capaci di coordinare un processo così importante.

Questa possibilità è molto importante in quanto viene concessa l'opportunità a chiunque di diventare responsabile del sistema di conservazione, questo infatti è un processo molto automatizzato che però deve esser gestito nel migliore dei modi e con le migliori competenze. Importante da sottolineare è il fatto che, essendo svolto in modalità informatica, è assoggettato anche a numerosi rischi quale, il più drammatico, la perdita dei documenti derivante da errori nel procedimento o da virus informatici.

3.4.2 *Conservazione in outsourcing*

Al contrario, è data anche la possibilità di esternalizzare il processo, modalità che si presenta quando il soggetto economico intento a conservare in modalità sostitutiva i propri documenti informatici si rivolge a conservatori professionisti che garantiscono un servizio affidabile. A tal proposito, data l'asimmetria informativa che verrebbe a crearsi, è rilevante analizzare alcuni punti fondamentali dei contratti di outsourcing promossi dai conservatori esterni:

- l'oggetto del contratto, infatti in esso deve esser specificato che il conservatore deve conservare i documenti elettronici a norma, punto che seppur banale e quasi ovvio non sempre viene trascritto;
- lo standard di archiviazione dei documenti informatici, infatti, anche se non obbligatorio, è importante che i pacchetti di archiviazione siano conformi al modello SinCRO, standard di carattere internazionale atto a regolare l'ordine di archiviazione dei documenti informatici. Questa possibilità non è obbligatoria per la corretta conservazione dei documenti, ma è fondamentale per l'interoperabilità tra conservatori, ovvero fondamentale per permettere, nel caso si decida di rivolgersi ad un diverso conservatore, un corretto passaggio della tenuta dei documenti conservati con modalità sostitutiva. Infatti, nel momento in cui si vuole cambiare fornitore del servizio è necessario richiedere all'attuale conservatore il pacchetto di distribuzione per poi riversarlo su quello nuovo, ovviamente se il modello di archiviazione è il medesimo questa attività diventa quasi automatica, nel caso contrario invece diventerebbe molto complicata con il rischio di perdere documenti;
- la precisazione dei compiti e delle responsabilità delle parti, è infatti necessario analizzare attentamente queste caratteristiche in quanto non sono standardizzati tra i diversi fornitori del servizio ed è importante conoscere in particolar modo le responsabilità di entrambe le parti;

- i tempi per l'invio, altro aspetto fondamentale da analizzare per gli operatori economici che inviano i propri documenti elettronici al sistema di conservazione in modalità sostitutiva. La normativa infatti prevede un termine massimo per portare i documenti digitali in conservazione pari a tre mesi⁵⁹, ma, come abbiamo già potuto capire, prima di esser archiviati sono sottoposti a numerosi controlli e passaggi di convalida necessari al processo, quindi ogni sistema di conservazione prevede e richiede dei tempi per l'invio che, se non rispettati, potrebbero diventare motivo di sanzioni da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti del soggetto economico in causa;
- le ipotesi di recesso o di risoluzione del contratto;
- la normativa sulla privacy e il trattamento dei dati, clausole molto importanti date le informazioni sensibili contenute nei documenti;
- l'eventuale polizza danni per la responsabilità civile, anche questa, così come lo standard di archiviazione SinCRO, non è prevista obbligatoriamente in un contratto di conservazione in modalità sostitutiva, ma sarebbe opportuno che il conservatore la istituisse in quanto è comunque responsabile della corretta conservazione dei documenti elettronici a lui affidati e, in caso di una non corretta conservazione, ai sensi dell'articolo 471 è prevista una sanzione pari ad un importo che oscilla tra euro 1.000,00 ad euro 8.000,00. Ovviamente però non è a lui imputabile la non conservazione dei documenti in possesso degli operatori economici o il contenuto errato degli stessi;
- la nomina del soggetto responsabile del servizio di conservazione. Infatti, l'Amministrazione Finanziaria non ha posto limiti e condizioni all'esternalizzazione della conservazione sostitutiva di documenti e scritture contabili, però, ha più volte precisato⁶⁰ che ritiene responsabile il contribuente di ogni irregolarità colposa o dolosa sanzionabile che dovesse rilevare in merito alla conservazione dei documenti e delle scritture

⁵⁹ Così come previsto dal Decreto Ministeriale del 17 giugno 2014.

⁶⁰ Cfr. le Risoluzioni numeri 161 / E del 9 luglio 2007, 364 / E del 3 ottobre 2008, 220 / E del 13 agosto 2009.

contabili. Quindi, nel caso di mancata specifica nel contratto del responsabile del servizio di conservazione il responsabile a tutti gli effetti rimane il soggetto economico stesso o l'eventuale professionista addetto alla gestione della sua contabilità, mentre nel caso in cui nel contratto in analisi venga nominato esplicitamente un altro soggetto come conservatore, ad esso vengono attribuiti tutti gli obblighi della corretta conservazione e la rispettiva responsabilità, compresa quella sulla redazione del manuale di conservazione.

3.5 I benefici derivanti dall'impiego del Sistema di Conservazione Digitale

Come accennato all'inizio del presente capitolo, adottando la nuova modalità di conservazione potranno beneficiare di numerosi vantaggi sia le aziende e le pubbliche amministrazioni, sia gli studi professionali addetti alla gestione della contabilità dei contribuenti, che la stessa Agenzia delle Entrate.

Analizzando i benefici di cui potranno beneficiare le aziende, l'Osservatorio fatturazione elettronica e dematerializzazione del Politecnico di Milano ha svolto numerose e importanti analisi volte a quantificare la portata del guadagno⁶¹.

Da queste ricerche si evincono risultati importanti qui brevemente riportati:

- risparmi nella conservazione di ogni singola fattura di vendita per un importo compreso tra Euro 1 e 2;
- risparmi nella conservazione di ogni singola fattura di acquisto per un importo compreso tra Euro 0,5 e 1,2;
- risparmi nella gestione di ogni singola fattura elettronica per un importo compreso tra Euro 5,5 e 8,5.

⁶¹ Cfr. Osservatorio Fatturazione Elettronica e dematerializzazione, "*Fatturazione Elettronica: benefici non solo su carta*", report del 8 marzo 2007; cfr. Osservatorio Fatturazione Elettronica e dematerializzazione, "*La Fatturazione Elettronica in Italia reportage dal campo*", report del 19 maggio 2010.

Infine, da queste analisi si evince che, utilizzando l'approccio elettronico in ogni fase del rapporto economico, a partire dall'ordine sino al pagamento della fattura, un'azienda media potrà beneficiare di un risparmio pari ad un importo compreso tra Euro 25 e 26 a ciclo.

Allo stesso modo son stati quantificati i vantaggi di cui potranno beneficiare gli studi professionali dei Commercialisti derivanti in particolar modo dalla migliore efficienza degli spazi fisici fino ad ora adibiti alla conservazione cartacea dei documenti, dall'abbattimento dei costi sostenuti per stampare i documenti conservati e infine, non per ordine di importanza e rilevanza, dalla riduzione dei tempi impiegati per la loro ricerca e gestione. A tal proposito, l'analisi svolta di maggior rilievo in base al numero di casi studiati, è quella condotta dall'Osservatorio ICT & Commercialisti della School of Management del Politecnico di Milano⁶², la quale rileva ingenti benefici così quantificati:

- risparmi dovuti alla conservazione digitale dei registri e delle scritture contabili pari ad un valore compreso tra Euro 0,5 e 1 per ogni singola pagina;
- risparmi dovuti alla conservazione digitale delle fatture di acquisto pari ad un valore compreso tra Euro 1 e 2 per ogni singolo documento;
- risparmi dovuti alla conservazione digitale delle fatture di vendita pari ad un valore compreso tra Euro 1 e 3 per ogni singolo documento;

Per concludere, ad essere avvantaggiati da questa nuova modalità di conservazione saranno anche tutti gli organi di controllo quali ad esempio l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza. Per questi due organi non sono stati messi in atto ricerche volte alla quantificazione dei loro benefici, ma, giunti a questo capitolo del presente elaborato, è di facile comprensione intuire che, con l'utilizzo dei documenti in modalità elettronica e la sua conseguente conservazione digitale, i controlli messi in atto dagli organi di competenza subiranno notevoli risparmi in funzione delle minori

⁶² Cfr. Osservatorio Fatturazione Elettronica e dematerializzazione, "*L'Innovazione Digitale nelle imprese dopo la Fatturazione Elettronica verso la PA*", report del 15 luglio 2015.

tempistiche necessarie alla ricerca dei documenti, alla loro duplicazione e consultazione, della riduzione degli errori nei procedimenti di ricerca ed estrapolazione che si potrebbero verificare durante un'attività di controllo, ivi compreso il rischio di perdita di documenti informazioni causati dall'operato dell'essere umano.

Capitolo 4

LE OPERAZIONI DI CONTROLLO

Concludendo l'analisi della nuova metodologia di fatturazione imposta, è importante valutare il suo impatto anche nelle operazioni di controllo messe in atto dall'Amministrazione finanziaria.

Come precedentemente accennato, la produzione e la conservazione dei documenti fatture è fondamentale sia al fine della corretta tenuta della contabilità, sia al fine dell'esercizio di rivalsa Iva la quale viene notificata dagli stessi contribuenti attraverso la dichiarazione Iva. Questi ultimi soggetti, secondo quanto previsto dalla normativa, sono dunque sottoposti a continue attività investigative da parte degli organi predisposti dall'Amministrazione finanziaria, quali Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza, al fine di individuare ed acquisire informazioni tali da poter verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria. A tale scopo vengono dunque posti dei cosiddetti *controlli incrociati* mirati ad esempio tra le dichiarazioni Iva, le fatture contabilizzate dalla parte ricevente e quelle dalla parte dell'emittente, in grado di analizzare la corrispondenza tra la quantità dichiarata e la quantità effettivamente scambiata.

4.1 Le tipologie di controllo attuate dall'Amministrazione finanziaria

Dato l'elevato numero di contribuenti è impossibile immaginare verifiche approfondite per ognuno di essi, è stato quindi necessario per il legislatore delineare attraverso i Decreti del Presidente della Repubblica numeri 633 e 600, rispettivamente del 1972 e 1973, tre livelli di controllo atti a realizzare l'obiettivo già precisato:

1. controlli automatizzati;
2. controlli formali;
3. controlli sostanziali.

4.1.1 *I controlli automatizzati*

Il primo controllo posto in essere dall'Amministrazione finanziaria e disciplinato dagli articoli 36 bis⁶³ e 54 bis⁶⁴ rispettivamente dei Decreti del Presidente della Repubblica numeri 600 del 1973 e 633 del 1972, viene applicato a qualsiasi dichiarazione telematica, compresa per l'appunto la dichiarazione Iva, in modalità informatica e quindi automatizzata, con un margine d'errore approssimativo allo zero.

Attraverso questi dunque, vengono filtrate le dichiarazioni presentate al fine di riscontrarne la corretta rispondenza numerica dei dati dichiarati, senza però indagare sulla loro verità. Analizzando più approfonditamente tali controlli, essi sono in grado di:

- riscontrare eventuali errori di tipo materiale, quali gli errori di calcolo, nel conteggio dell'imponibile, delle imposte e di altre voci in esse indicate;
- ridurre le detrazioni d'imposta, le deduzioni dal reddito e i crediti d'imposta dichiarati erroneamente in quantità superiore a quella prevista dalla normativa;
- controllare la rispondenza dei versamenti effettuati dal contribuente a titolo di acconto e di saldo, se questo infatti dichiara di essere debitore del fisco entro una certa quantità che poi non viene saldata i controlli automatizzati sono in grado di rilevarlo.

4.1.2 *I controlli formali*

La seconda tipologia di controlli eseguiti sulle dichiarazioni dagli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate e disciplinata dall'articolo 36 ter del Decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973, viene posta in essere solo in particolari dichiarazioni individuate sulla base di criteri prestabiliti dal Ministero, al fine di poter riscontrare la veridicità dei dati in esse riportati, estendendo di fatto i controlli anche su documenti esterni alla dichiarazione in esame.

⁶³ Per quanto riguarda la dichiarazione delle imposte sui redditi.

⁶⁴ Per quanto riguarda la dichiarazione dell'Iva.

Attraverso tali controlli, l'Amministrazione finanziaria è in grado di:

- escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non opportunamente documentate e provate;
- escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta e le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti dai contribuenti;
- determinare i crediti d'imposta spettanti in base a quanto riportato e provato con l'ausilio di documenti;
- liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti.

4.1.3 *I controlli sostanziali*

Ultima fattispecie di controlli, e sicuramente anche la più importante e delicata, è quella dei controlli sostanziali. Infatti, mentre nei due precedenti il Presidente della Repubblica ha stabilito un iter ben preciso e delineato per l'Amministrazione finanziaria attraverso gli articoli 36 bis, 36 ter e 54 bis dei DPR numeri 600 e 633 rispettivamente del 1973 e 1972, nei suddetti controlli invece il legislatore ha dato una maggior libertà di indagine all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di Finanza.

Ad essere completamente diverso è quindi la modalità con la quale l'Amministrazione finanziaria pone in essere gli accertamenti, secondo quanto stabilito dagli articoli dal 31 al 45 del Decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973⁶⁵, e dagli articoli 51 e 52 del Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972⁶⁶ infatti, viene assegnato agli organi di controllo predisposti un generico potere tale da controllare in modo molto più ampio le dichiarazioni presentate e i soggetti contribuenti che l'hanno completamente omessa.

⁶⁵ Per quanto riguarda le imposte sui redditi.

⁶⁶ Per quanto riguarda l'Iva.

A tal proposito si distinguono le seguenti modalità di verifiche a disposizione dell’Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza:

- eseguire accessi, ispezioni e verifiche;
- chiamare alla comparsa i contribuenti oggetti delle verifiche per fornire informazioni rilevanti, o più semplicemente invitare loro all’esibizione di specifici atti e documenti rilevanti, ai fini dell’accertamento;
- inoltrare ai contribuenti oggetti di verifica e ai soggetti con i quali abbiano intrattenuto rapporti questionari relativi a dati e notizie specifiche rilevanti ai fini dell’accertamento;
- chiamare ogni altro soggetto diverso dal contribuente oggetto di verifiche alla comparsa o alla trasmissione di atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con questi;
- porre in essere specifiche indagini bancarie richiedendo dati, informazioni e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto con i loro clienti.

Data l’entità di tali controlli è quindi comprensibile immaginare la delicatezza con la quale devono esser posti in atto, seguendo sempre le modalità previste dalla legge senza servirsi di poteri investigativi diversi da quelli appena indicati. È comunque necessario precisare che non vi è un ordine di esercizio delle suddette verifiche, gli organi predisposti hanno infatti la piena discrezionalità di scegliere tra questi quali esercitare, con quale ordine e con quanto approfondimento in base la situazione oggetto di accertamento.

Di maggior rilevanza ai fini di quanto approfondito nel seguente elaborato è la possibilità data agli organi predisposti, quali la Guardia di Finanza e l’Agenzia delle entrate, di porre in essere, al seguito di numerose autorizzazioni, accessi attraverso l’ingresso e la permanenza dei funzionari addetti agli accertamenti in determinati luoghi del contribuente oggetto di verifica, ove è possibile eseguire le dovute ispezioni, ovvero i controlli sulla documentazione contabile in possesso del soggetto quali le fatture e i documenti di trasporto, e verifiche, ovvero i controlli del personale presente, della merce impiegata ed immagazzinata, e degli impianti presenti.

Al fine della buona riuscita di tali controlli è doveroso ricordare alcuni punti fondamentali dettati dalla normativa. L'articolo 2220 del Codice Civile infatti, chiarisce che:

“Le scritture devono esser conservate per dieci anni dalla data dell’ultima registrazione [...].”

Inoltre, secondo l'articolo 35 al comma 2 del Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972, deve esser dichiarato, tramite i modelli AA7 / 10 per i soggetti diversi dalle persone fisiche e AA9 / 10 per le imprese individuali e i lavoratori autonomi⁶⁷, il luogo di conservazione di tali documenti agli uffici locali dell'Agenzia delle entrate o ad un ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto della medesima Agenzia, infatti l'articolo cita:

“Dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare [...] il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal presente decreto e da altre disposizioni [...]”.

A questo si aggiunge ovviamente anche l'obbligo di dichiarazione a carico dello stesso contribuente attraverso i medesimi modelli, di una eventuale variazione del luogo indicato per la conservazione delle scritture contabili, così come previsto dal comma 3 del medesimo articolo:

“In caso di variazione di alcuno degli elementi di cui al comma 2 [...] il contribuente deve entro trenta giorni farne dichiarazione ad uno degli uffici indicati [...], utilizzando modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate [...]”.

⁶⁷ Così come previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2009.

4.2 Come impatta la Fatturazione Elettronica nelle attività di controllo

L'introduzione della nuova disposizione obbligatoria di produzione ed emanazione della Fattura Elettronica avrà un impatto considerevole anche nelle operazioni di controllo messe in atto dall'Amministrazione finanziaria.

A tal proposito è fondamentale riportare la novità apportata dal legislatore attraverso l'articolo 19 octies al comma 6 del Decreto Legge numero 148 / 2017, il quale prevede:

“All'articolo 7 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, [...] è aggiunto il seguente: 4-quater. In deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con sistemi elettronici è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza”.

Da quanto riportato si può dunque evincere che tale rettifica rappresenta una deroga, per i soli registri Iva, al citato comma 4 ter dell'articolo 7 modificato, il quale prevedeva comunque la possibilità di conservazione di qualsiasi registro contabile in modalità elettronica anche senza il supporto cartaceo, ma con l'obbligo che si riferissero a dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle dichiarazioni annuali non fossero scaduti da oltre tre mesi.

Attraverso dunque il Decreto Legge numero 148 del 2017, viene attribuita maggior libertà alla conservazione telematica, aspetto fondamentale per l'obbligo prossimo di fatturazione elettronica e la conseguente modalità di conservazione digitale, che di fatto impatta fortemente anche nell'operatività degli organi addetti ai controlli fiscali.

Come già affrontato nel capitolo precedente infatti, dal primo gennaio 2019 quasi tutte le fatture in entrata ed uscita ed i relativi registri Iva saranno obbligatoriamente conservati attraverso la modalità sostitutiva in via telematica, ciò comporterà ovviamente dei cambiamenti alle tre operazioni di controllo analizzate nel paragrafo precedente:

1. i controlli automatizzati come tali di fatto non subiranno modifiche, è comunque fondamentale per l'Amministrazione finanziaria verificare le dichiarazioni presentate al fine di riscontrarne la corretta rispondenza numerica dei dati dichiarati. Anche in questo caso dunque verranno controllate in modalità automatizzata le detrazioni d'imposta, le deduzioni dal reddito e i crediti d'imposta dichiarati, la rispondenza dei versamenti effettuati dal contribuente a titolo di acconto e di saldo, nonché verranno riscontrati eventuali errori di tipo materiale;
2. i controlli formali invece, potranno subire alcuni cambiamenti dovuti ad una più estesa trasmissione di dati per via telematica. In questo caso dunque, molti dei controlli potranno diventare completamente automatizzati, ricercando nelle scritture contabili trasmesse tramite il Sistema di Interscambio le informazioni utili a verificare la veridicità di quanto dichiarato. I cambiamenti per questa tipologia di controlli però saranno comunque limitati essendo accertamenti delle imposte sui redditi, i quali richiedono la verifica di molti documenti non ancora trasmissibili in modalità digitale;
3. la fattispecie che più di tutte potrà vantare di modifiche migliorative è quella che comprende i controlli sostanziali. Questi infatti, date le importanti novità apportate dalla nuova modalità di fatturazione, potranno essere eseguiti per la maggior parte dei casi in modalità automatizzata, con maggior precisione e tempistiche ridotte. Se infatti analizziamo l'attività di ispezione contabile realizzata attraverso l'accesso della Guardia di Finanza nei luoghi utili agli accertamenti, questi ultimi soggetti durante le presenti occasioni, se necessario, potranno richiedere al contribuente che venga reso leggibile, e dunque stampato, il pacchetto di distribuzione.

Quest'ultimo, definito dal Presidente del Consiglio dei Ministri come un *“pacchetto informativo inviato dal sistema di conservazione all'utente in risposta ad una sua richiesta”*⁶⁸, viene infatti generato al fine di esibire il contenuto di quanto conservato nel sistema utilizzato. In particolare, vengono specificati al suo interno:

- tutti i file conservati;
- il rapporto di conservazione, ovvero un file riportante la mail inviata al conservatore riguardante il pacchetto di archiviazione⁶⁹;
- il rapporto di consegna versamento, ovvero un file compreso di firma digitale e marca temporale contenente la posta elettronica certificata inviata al conservatore con l'indice del pacchetto di versamento⁷⁰;
- il file contenente l'indice versato;
- il file contenente l'indice del pacchetto di archiviazione compreso di firma digitale e marca temporale.

Dunque, è importante sottolineare che, come previsto dalla normativa, il documento informatico conservato deve esser reso leggibile, ovvero il contribuente, o chi per esso indicato, deve essere in grado presso la propria sede e presso il luogo da lui indicato ai sensi dell'articolo 35 del Decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972, di visualizzare, tramite i software utilizzati per la procedura di interscambio e di conservazione, i suddetti file in un formato leggibile all'occhio umano e, se necessario, renderli in formato cartaceo per mezzo della stampante. A tal proposito è doveroso ricordare che, come già approfondito nel capitolo precedente⁷¹, la normativa prevede espressamente anche la possibilità di conservare i propri documenti anche in uno Stato diverso da quello italiano⁷², purché venga assicurato in qualsiasi momento l'accesso automatizzato dal luogo nel quale viene operato l'accertamento.

⁶⁸ Secondo quanto disposto dal Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 dicembre 2013.

⁶⁹ Pacchetto finale contenente i documenti portati in conservazione.

⁷⁰ Indice contenente le informazioni sui documenti che saranno inviati in conservazione.

⁷¹ Cfr. capitolo 3, paragrafo 2.5.

⁷² Articolo 39, comma 3 del Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972.

In conseguenza a quanto sino ad ora approfondito, è di facile intuizione immaginare quanto l'introduzione della nuova modalità di fatturazione elettronica obbligatoria apporterà all'Amministrazione finanziaria nel suo complesso in termini di incremento del patrimonio informativo a disposizione, utile per eseguire verifiche e accertamenti mirati al fine di contrastare azioni evasive e frodi fiscali da parte dei contribuenti.

Dato il gran numero di documenti e dati che verranno obbligatoriamente veicolati attraverso il Sistema di Interscambio, è ovviamente richiesta una miglior intesa di coordinamento tra l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza che, come riportato dalla circolare numero 114153 del Comando Generale della Guardia di Finanza del 13 aprile 2018, se attuata nel migliore dei modi permetterà di ricevere e coordinare importanti informazioni migliori di quelle ricevute nel sistema attuale di cui l'articolo 21 del Decreto Legislativo numero 78 del 31 maggio 2010. Queste infatti sono caratterizzate da:

- una maggior precisione, si riferiscono infatti direttamente ai documenti emessi e ricevuti dalle parti in seguito a qualsiasi operazione commerciale, già al netto di eventuali variazioni e modifiche. Questo non accade attualmente, dove invece le informazioni derivano dalle dichiarazioni dei contribuenti, le quali non sono altro che rielaborazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute, e in quanto tali suscettibili di possibili alterazioni e falsificazioni;
- una disponibilità immediata, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza infatti, sono in grado di reperire tali informazioni⁷³ sin dal momento in cui le fatture vengono fatte veicolare attraverso il Sistema di Interscambio. Questo aspetto è fondamentale per gli organi addetti ai controlli, i quali, in questo modo, avranno maggiori possibilità di intercettare tempestivamente i contribuenti inadempienti agli obblighi di versamento Iva, operazione facilmente realizzata attraverso un semplice confronto tra fatturato attivo, passivo e dichiarazioni Iva delle parti.

⁷³ Di cui l'articolo 21 del Decreto Legislativo numero 78 del 31 maggio 2010.

Tale possibilità è ulteriormente utile per una eventuale selezione dei contribuenti con profili di rischio elevati ai quali verranno tempestivamente avviate operazioni accertative in modo da limitare eventuali frodi e conseguenti danni per l'erario; la suddetta analisi viene svolta sulla base dell'ammontare del volume d'affari prodotto e dell'eventuale scostamento rispetto ai periodi precedenti o rispetto imprese analoghe operanti nello stesso settore, dell'ammontare dei debiti tributari e dell'entità patrimoniale. Inoltre, grazie alla tempestività della ricezione delle informazioni, diventa ancor più semplice individuare i contribuenti che non presentano le dichiarazioni fiscali, e, tramite i cosiddetti controlli incrociati tra le fatture attive e passive delle parti economiche, distinguerli tra coloro che pur non presentando dichiarazioni hanno comunque eseguito transazioni commerciali, da coloro che invece non sono di fatto operativi;

- un'acquisizione automatica, facendo perdere così di valore l'adempimento spontaneo richiesto al contribuente sino ad ora attraverso le relative dichiarazioni dei dati delle fatture. In questo modo è dunque possibile contrastare le società cosiddette di comodo, ovvero quelle costituite con il fine di evadere ed eludere il fisco, le quali verrebbero scoperte tramite le fatture ricevute o emesse dalle controparti nelle distinte operazioni economiche.

Capitolo 5

CONFRONTO PRATICO TRA IL MODELLO ANALOGICO E IL MODELLO DIGITALE

Volendo svolgere un'analisi conclusiva a quanto esplicito lungo tutto il presente elaborato, si ritiene necessario confrontare l'intero modello di gestione delle fatture cartacee con quello delle fatture elettroniche.

A tale scopo sono state analizzate due imprese in contabilità semplificata, che per motivi di privacy verranno denominate come ALFA e BETA, utilizzanti ognuna un diverso modello di gestione delle fatture, le cui consulenze fiscali vengono curate da uno stesso studio professionale di Dottori Commercialisti con integrata una soluzione software in grado di gestire completamente i documenti fatture elettroniche dei propri clienti, quindi amministrando e, tramite il Sistema di Interscambio, ricevendo quelle di acquisto, nonché emettendo quelle di vendita già compilate dal cliente.

Considerando ALFA come l'azienda che utilizza il modello analogico per la gestione delle fatture e BETA come quella che utilizza il modello digitale, verrà inizialmente comparato il ciclo attivo dei due contribuenti, per poi, attraverso il paragrafo 5.2, compararne il ciclo passivo.

5.1 Gestione del Ciclo Attivo del cliente

In base a quanto approfondito nei capitoli precedenti è possibile riassumere l'intero processo di produzione, gestione e conservazione del documento fattura, messo in atto in conseguenza a qualsiasi operazione economica caratterizzata dallo scambio di beni o servizi, suddividendolo in dieci fasi.

5.1.1 *La compilazione e la generazione della fattura*

Le presenti attività non vengono particolarmente diversificate con l'utilizzo della nuova modalità di gestione della fatturazione. La compilazione della fattura infatti, dovendo essere assolta nel momento in cui si realizza la consegna o la spedizione nel caso di cessione di beni mobili, si stipula il contratto nel caso di cessione di beni immobili, o viene effettuato il pagamento nel caso di prestazioni di servizi⁷⁴, deve essere eseguita in qualsiasi caso da remoto dal cliente dello studio professionale.

Nel caso di società che utilizzano la fatturazione in modalità analogica, la sua compilazione e generazione possono essere effettuate in svariati modi: tramite uno strumento elettronico per poi renderla cartacea per mezzo di una stampante, tramite la compilazione con penna di un foglio pre-stampato, ma anche più semplicemente tramite la trascrizione delle informazioni necessarie su carta. Dunque, la società in nostra analisi ALFA utilizza un documento precedentemente generato tramite computer e poi stampato, neutro, ovvero privo di alcuna informazione specifica, il quale viene quindi compilato in ogni sua parte e generato in duplice copia per mezzo di una penna nel momento in cui riceve la merce.

Nel caso invece di società operanti con la fatturazione in modalità elettronica, la sua compilazione e generazione avvengono direttamente per mezzo di uno strumento elettronico, come lo può essere il computer, il tablet, o più semplicemente il telefono portatile, senza l'obbligo di dover procedere poi ad una sua stampa. La società BETA in nostra analisi infatti, attualmente utilizza un computer fisso nel quale è stato tramite il quale accede via web ad un software collegato con lo studio professionale e, previa autenticazione, potrà procedere ad un rapido e semplice inserimento dei dati necessari. Inoltre, aspetto di non poca rilevanza, la stessa società sta sviluppando anche un'applicazione scaricabile nei telefoni portatili aziendali dei loro addetti alla compilazione della fattura, in modo da permettere un inserimento dati molto più rapido e realizzabile in qualsiasi zona si ritrovino senza dover recarsi forzatamente all'ufficio amministrativo.

⁷⁴ Cfr. capitolo 1, paragrafo 1.

Dunque, già da queste prime due fasi basilari, possiamo dedurre un notevole miglioramento in termini di tempistiche, comodità e semplicità della società BETA, la quale però ha dovuto supportare un investimento iniziale nella nuova tecnologia, nella formazione dei dipendenti e nella ricerca e sviluppo, costi che comunque andranno ad ammortizzarsi negli anni visto il non obbligo di stampa della duplice copia della fattura elettronica, con conseguente annullamento dello spazio adibito alla sua conservazione nell'ufficio amministrativo.

5.1.2 La verifica della fattura da parte dello studio professionale di Dottori Commercialisti

Quest'attività invece, al contrario delle prime due appena analizzate, subisce una modifica considerevole, per certi versi radicale. La fattura dunque, una volta compilata e generata dal contribuente, viene inviata allo studio professionale di dottori commercialisti addetto alla sua consulenza amministrativa fiscale per essere controllata, verificata e, nel caso di esito positivo, inserita nella sua contabilità.

Gli accertamenti svolti sui documenti fatture, siano esse in modalità elettronica o in modalità analogica, hanno in qualsiasi caso l'obiettivo di verificare la presenza delle informazioni minime richieste al loro interno. Così come previsto dal Presidente della Repubblica, devono esser infatti indicati, oltre ai dati dell'operazione quindi la data e il numero del documento, il valore nominale del bene ceduto, la base imponibile, l'aliquota e l'imposta, anche informazioni riguardanti sia l'emittente che il ricevente quali la ditta, la denominazione o la ragione sociale, la residenza o il domicilio ed il numero di Partita Iva o codice fiscale⁷⁵.

Tornando dunque al confronto tra le due società prese in analisi, anche se i controlli hanno lo stesso obiettivo di verifica, ad essere completamente diverso è il modo in cui essi vengono posti in essere.

⁷⁵ Così come previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 633 del 1972 e dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze numero 55 del 3 aprile 2013.

Nel caso della società ALFA infatti, tali ispezioni vengono realizzate manualmente dallo studio professionale incaricato, con le dovute tempistiche e con la possibilità che venga anche commesso qualche errore dovuto all'essere umano e dunque all'essere non sempre perfetto e preciso.

Nel caso invece della società BETA, la suddetta attività viene realizzata in maniera automatizzata attraverso specifici software in grado di riscontrare le eventuali mancanze di informazioni, estrapolare quelle oggetto di verifica per poi confrontarle con elenchi sviluppati appositamente.

Anche per questa fase, la novità apportata dalla modalità elettronica della fatturazione non può apportare altro che benefici verso coloro che la utilizzano, vantaggi derivanti da una completa abolizione del rischio d'errore dovuto al controllo manuale delle fatture e da una riduzione notevole dei tempi impiegati. Anche per quest'attività è comunque necessario considerare l'investimento nella nuova tecnologia richiesto, importo che però in questo caso può esser ancor meglio ammortizzato considerando il minor lavoro manuale realizzato dallo studio professionale ed il conseguente restringimento del numero di personale indispensabile, l'abbattimento dell'errore nei controlli e la conseguente riduzione al rischio dello studio stesso.

5.1.3 La generazione dei file log e l'applicazione della firma digitale

Queste due attività in realtà sono messe in atto unicamente dal processo caratterizzato dall'utilizzo della fatturazione elettronica.

Mentre infatti le fatture cartacee una volta controllate dallo studio professionale vengono direttamente registrate nella contabilità del contribuente, le fatture digitali subiscono altre 4 fasi fondamentali per la loro corretta conservazione.

Dopo quindi che il documento fattura ha superato ogni verifica posta in essere dal software di gestione della fatturazione elettronica in dotazione dello studio professionale, al fine di comprovare le attività svolte dal cliente, viene creato il così detto *file log*. Il log è dunque l'effetto di una registrazione sequenziale, in base la numerazione, e cronologica, in base la data, delle operazioni realizzate da un sistema informatico mediante procedure di logging effettuate con l'obiettivo di memorizzare gli eventi e le informazioni contenute in essi per degli eventuali riutilizzi successivi.

Possono esservi diverse tipologie di log in funzione dell'obbiettivo ricercato, vedi infatti il log di Sistema attuo a tracciare eventi relativi al funzionamento del sistema operativo del server, il log di sicurezza attuo a tracciare le attività realizzate dagli amministratori o dagli utenti che possono accedere al sistema, o il log di applicazione attuo ad analizzare il funzionamento del software in dotazione, operazioni che dunque richiedono la specifica di alcune informazioni minime già controllate nell'attività precedente come il soggetto, l'utente ed il tipo di operazione.

I suddetti documenti comunque per mantenere una fondamentale rilevanza giuridica e probatoria devono essere poi resi integri, quindi statici ed immodificabili, carattere attribuitogli attraverso la seconda attività in analisi, ovvero attraverso l'applicazione della firma digitale. Anch'essa attività realizzata attraverso un sistema informatico volta ad attribuire ai documenti informatici in analisi i requisiti minimi richiesti dalla normativa quali l'immodificabilità e l'integrità, senza ovviamente conferire alcuna responsabilità allo studio professionale sul loro contenuto⁷⁶.

Queste attività, come accennato all'inizio del paragrafo, sono prettamente automatizzate ed in capo esclusivamente alla società BETA utilizzante la modalità di fatturazione elettronica.

⁷⁶ Come previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972 all'articolo 21, comma 1.

5.1.4 La trasmissione dei documenti al Sistema di Interscambio e la ricezione delle corrispondenti notifiche

Ulteriori attività tipiche del solo processo caratterizzato dall'utilizzo della fatturazione elettronica sono la trasmissione dei documenti al Sistema di Interscambio e la ricezione, sempre tramite lo stesso, delle corrispondenti notifiche.

Il Sistema di Interscambio, denominato anche SDI, è infatti la struttura istituita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze mediante la quale è possibile far veicolare telematicamente le fatture digitali tra le parti contrattuali a cui il documento si riferisce. Tale processo comunque non ha solo il compito di trasmettere le fatture, bensì effettua ulteriori controlli tecnici propedeutici all'inoltro al soggetto destinatario, come la validità della firma elettronica apposta, il formato del file e le sue dimensioni⁷⁷.

Lo stesso sistema si occupa inoltre di inviare le notifiche corrispondenti ad ogni documento veicolato, queste possono comunicare l'interruzione del processo, dovuta a problematiche di carattere tecnico riscontrare durante i controlli effettuati nella fase precedente e durante l'invio delle fatture, come la notifica di scarto se non supera i controlli o la notifica di mancata consegna nel caso in cui la parte ricevente non riesca a riceverla, o comunicare il buon esito dell'operazione attraverso la ricevuta di consegna⁷⁸.

Dunque, nel caso in analisi dell'impresa BETA, lo studio professionale di Dottori Commercialisti trasmette tali fatture tramite canale web service offerto dalla software house in collaborazione, per poi riceverne anche le corrispondenti notifiche. Quest'ultime inoltre vengono trasmesse direttamente anche al cliente tramite alert elettronici come mail e sms, per permettere una verifica diretta dell'esito delle fatture emesse.

⁷⁷ Cfr. capitolo 2, paragrafo 7.4.

⁷⁸ Cfr. capitolo 2, paragrafo 7.5.

5.1.5 *La contabilizzazione delle fatture*

La contabilizzazione delle fatture, essendo fondamentale ai fini della corretta tenuta della contabilità prevista, dev'essere obbligatoriamente realizzata in ogni impresa, sia essa utilizzante la fatturazione elettronica, sia essa utilizzante la fatturazione cartacea. Quest'attività, oltre a permettere l'uso del documento fattura come prova giuridica, permette anche l'esercizio della rivalsa iva, la quale consente di trasferire, nel momento di emissione del documento, l'onere fiscale dell'imposta al cessionario nel caso di vendita di beni, o al committente nel caso di prestazione di servizi.

Quest'attività, così come quella di verifica del documento da parte dello studio professionale, viene però completamente diversificata in funzione del regime di fatturazione adottato dall'impresa.

Nel caso infatti della società ALFA, la contabilizzazione delle fatture viene realizzata direttamente dallo studio professionale in modalità manuale.

Dunque, tramite l'utilizzo di una piattaforma informatica, quale nel caso in analisi essere la soluzione B.Point, il professionista o chi per esso procede all'inserimento delle informazioni contenute nei documenti, questo ovviamente richiede un costo importante in termini di tempo impiegato, soprattutto considerando che solo la società ALFA emette in media 250 fatture di acquisto l'anno. Inoltre, anche se le piattaforme informatiche attuali lo limitano il più possibile, è necessario considerare anche il costo dovuto al rischio d'errore, il quale potrebbe esser stato commesso anche dallo stesso cliente e non rilevato nella prima fase di controllo.

Nel caso invece della società BETA, la contabilizzazione delle fatture digitali è un'attività considerata semi-automatica in quanto richiede comunque l'intervento del professionista o di un suo addetto.

Infatti, dopo che le fatture sono state correttamente emesse dal Sistema di Interscambio, l'operatore dello studio professionale addetto a tale mansione avvia la loro contabilizzazione, procedura che automaticamente importa i dati contenuti nelle fatture generate dal cliente al modello di contabilità.

Questa fase quindi, essendo prettamente automatizzata e svolta da piattaforme elettroniche diminuisce i costi in quantità rilevante, sia dal punto di vista del tempo impiegato dall'addetto dello studio professionale il quale si riduce a pochi attimi, sia dal punto di vista del rischio d'errore, anch'esso ridotto ad un valore vicino allo zero.

5.1.6 La consultazione delle fatture

Attività completamente rimossa dal carico dello studio professionale curante della gestione contabile e fiscale delle imprese nel caso esse utilizzino l'approccio informatico delle fatture è la loro consultazione.

In determinate occasioni infatti, potrebbe rendersi necessaria la revisione dei documenti in analisi al fine di estrapolare specifiche informazioni sensibili in esse contenute, un'attività di questo tipo potrebbe esser richiesta per verificare la merce effettivamente ricevuta, o, ancora più semplicemente, per ottenere un'informazione riguardante la parte ricevente, quale potrebbe essere la Partita Iva o la denominazione, andata persa.

Nel caso dell'impresa ALFA, la consultazione viene posta in essere manualmente dallo studio professionale addetto, quest'ultimo, avendo però a disposizione una piattaforma tale per la quale è in grado di determinare velocemente il faldone in cui la fattura è riposta, impiegherà un tempo minimo comunque a carico dello stesso.

Nel caso invece dell'impresa BETA, la consultazione delle fatture elettroniche e delle corrispondenti notifiche viene gestita in maniera autonoma dallo stesso cliente, il quale, attraverso il software web collegato allo studio professionale, è in grado di consultare i documenti richiesti da remoto tramite apposita funzione di ricerca.

Questo trasferimento dell'onere dallo studio professionale al cliente è molto importante, in quanto permette una miglior allocazione delle risorse e una migliore organizzazione del lavoro.

5.1.7 *La conservazione delle fatture*

Attività fondamentale per la corretta tenuta della contabilità è la conservazione delle fatture. Secondo la normativa infatti, quest'ultime devono essere custodite per almeno 10 anni dalla loro produzione⁷⁹.

Anche in questa fase la differenza tra l'approccio cartaceo e quello elettronico della fatturazione, determina differenze rilevanti sia nello stesso procedimento, sia nei costi impiegati.

Nel caso della società ALFA infatti, le fatture vengono conservate inizialmente dallo studio professionale addetto, il quale per circa due anni se ne rende responsabile sostenendo costi dovuti all'utilizzo degli spazi necessari e, nel caso di fatture inviate per mezzo mail, dovuti alle stampe delle stesse. Successivamente, la conservazione viene affidata allo stesso cliente, il quale l'obbligo di custodirle per almeno i rimanenti 8 anni come da normativa, sostenendo anch'esso costi dovuti all'impiego degli spazi necessari e al trasporto dei documenti dall'ufficio dello studio professionale alla sede dell'impresa.

Al contrario, nel caso della società BETA, le fatture elettroniche e le corrispondenti notifiche ricevute dal Sistema di Interscambio, vengono conservate per gli anni richiesti dalla normativa completamente in modalità digitale dallo studio professionista addetto, il quale, collaborando con un conservatore professionista, esternalizza il servizio in outsourcing affidandogli la responsabilità della suddetta attività.

Per quest'ultima attività dunque, lo studio professionale di Dottori Commercialisti subisce un costo che nel caso della gestione della fatturazione cartacea non sopporta, è anche vero che però ha elevati risparmi dovuti ad un'efficienza degli ambienti utilizzati altrimenti per la conservazione e ad una transizione della responsabilità ad un diverso organo.

⁷⁹ Come richiesto dal Codice Civile all'articolo 2220.

A supporto di quanto affrontato lungo il presente paragrafo, si rende necessaria una tabella riepilogativa al fine di semplificare al lettore la lettura e la percezione delle notevoli differenze.

Fase	Attività	FATTURAZIONE ANALOGICA	FATTURAZIONE ELETTRONICA
1	La compilazione della fattura	Attività eseguita dal cliente in modalità analogica	Attività eseguita dal cliente
2	La generazione delle fatture	Attività eseguita dal cliente in modalità analogica	Attività eseguita dal cliente
3	La verifica della fattura da parte dello studio professionale	Attività eseguita manualmente dallo Studio professionale	Attività automatizzata
4	La generazione dei file log		Attività automatizzata
5	L'applicazione della firma digitale		Attività automatizzata
6	La trasmissione dei documenti al Sistema di Interscambio		Attività automatizzata
7	La ricezione delle notifiche del Sistema di Interscambio		Attività automatizzata
8	La contabilizzazione delle fatture	Attività eseguita manualmente dallo Studio professionale	Attività semi-automatica con intervento dell'operatore dello Studio professionale
9	La consultazione delle fatture	Attività eseguita manualmente dallo Studio professionale	Attività eseguita dal cliente
10	La conservazione delle fatture	Attività eseguita manualmente dallo studio professionale e dal cliente	Attività automatizzata

Figura 1: *Analisi del Ciclo Attivo della fatturazione*

5.2 Gestione del ciclo passivo del cliente

Anche per la presente analisi il ciclo passivo è stato suddiviso in 10 fasi, alcune di esse coincidono con quelle del paragrafo precedente ma, come potremmo notare, non sempre vengono trattate con uguale modalità.

5.2.1 La ricezione delle fatture e la produzione di file log

Per quanto riguarda il ciclo passivo delle fatture inerenti una qualsiasi operazione economica di scambio di beni e servizi, la prima attività da considerare è la ricezione della fattura. La suddetta fase è fondamentale ai fini dell'esercizio della detrazione Iva, questa infatti, secondo quanto precisato dalla Corte di Giustizia della UE⁸⁰, per essere applicata non necessita solamente dell'esigibilità dell'imposta provata tramite la fattura di vendita, bensì viene richiesta anche la fattura d'acquisto da parte della controparte⁸¹.

Nel caso dell'impresa ALFA, la ricezione della fattura viene effettuata dal cliente in quanto acquirente, il quale successivamente le farà pervenire allo studio professionale addetto alla propria tenuta della contabilità. Questa fase dunque richiede un impiego di risorse sia nel farsi pervenire le fatture di vendita da parte dell'azienda produttrice, caso già analizzato nei paragrafi precedenti, sia poi nel portarle, sia essa in modalità telematica che in modalità cartacea, allo studio professionale addetto.

Nel caso dell'impresa BETA invece, la ricezione delle fatture di acquisto viene svolta prettamente in modalità automatizzata tramite il Sistema di Interscambio attraverso la stessa piattaforma utilizzata per la produzione e l'invio delle fatture d'acquisto. Nello stesso momento dunque, le fatture vengono ricevute sia dal cliente ricevente che dal commercialista, il quale eviterà in questo modo ritardi dovuti alle tempistiche di inoltro da parte del cliente.

⁸⁰ Nella causa C - 152 / 02.

⁸¹ Cfr. circolare numero 1 del 17 gennaio 2018 dell'Agenzia delle Entrate.

Inoltre, successivamente la ricezione delle fatture digitali, viene generato, sempre in modalità automatizzata, il file log tale da comprovare la data e l'ora di ricezione delle stesse.

Queste prime attività svolte in modalità automatizzata comportano in realtà un rischio per lo studio professionale che si occupa della gestione della contabilità del contribuente, infatti, anche se può vantare di un minor rischio di ritardo nella consegna delle fatture di acquisto che permette una maggiore efficienza nell'organizzazione del lavoro, il fatto che il processo sia prettamente automatizzato provoca l'instaurazione di un forte legame con la software house collegata causando una minor autonomia allo studio professionale.

5.2.2 La verifica delle fatture e l'invio delle notifiche di esito

La verifica delle fatture d'acquisto deve esser posta in essere in entrambe le modalità dallo stesso soggetto ricevente al fine di controllare la correttezza dei dati riportati in funzione dei Documenti Di Trasporto, altresì detti DDT, nei casi di cessioni di beni, o degli ordini di acquisto nei casi di prestazioni di servizi.

In entrambe le imprese dunque, sia essa ALFA che BETA, vi è un operatore addetto al controllo delle fatture di acquisto, il quale, nel caso ALFA confronta i documenti prettamente cartacei e, nel caso di errore, richiede una nota di credito o addebito per sanare la posizione viziosa; mentre nel caso BETA confronta i documenti digitali convertiti in formato leggibile all'occhio umano dalla piattaforma web utilizzata, la quale permette inoltre, nel caso di errore, di emettere la “notifica di esito di rifiuto” indicandone le motivazioni, alla parte trasmittente della fattura.

Queste attività dunque non vengono molto differenziate dall'utilizzo della nuova modalità di fatturazione, vi è infatti comunque necessario l'operato di un addetto dell'impresa tale da verificare i dati delle fatture e, nel caso di errore, vi è in qualsiasi caso una procedura ben delineata e diretta tale da notificare l'errore e ricevere rapidamente la fattura priva di vizi.

5.2.3 La preparazione delle fatture per la contabilizzazione

Attività transitoria e importante dal punto di vista organizzativo del lavoro da svolgere è la preparazione dei documenti fatture ricevuti alla contabilizzazione.

Infatti, come già accennato nell'analisi della prima fase del ciclo passivo, le fatture, dopo esser state ricevute dal cliente dello studio professionale e verificata la sua corrispondenza con la merce ricevuta, devono essere fatte pervenire al commercialista in modo tale da permettere una loro finale contabilizzazione e conservazione. Queste dunque, al fine di permettere un'efficiente organizzazione del lavoro svolto dallo studio professionale, vengono inizialmente raccolte per esser poi trimestralmente analizzate e contabilizzate.

Nel caso dell'impresa ALFA, tale raccolta viene effettuata manualmente dallo studio professionale addetto, il quale, ogni volta che riceve delle fatture di acquisto dell'impresa, le archivia tutte assieme in alcuni faldoni temporanei. Non viene dunque svolta ancora alcuna attività di controllo da parte del commercialista sui documenti ricevuti, bensì viene attuato un semplice accantonamento delle fatture per permettere una migliore gestione ed organizzazione del lavoro da svolgere.

Nel caso dell'impresa BETA invece, tale raccolta viene effettuata in modalità automatizzata. Infatti, nella presente circostanza le fatture vengono veicolate tramite il Sistema di Interscambio, il quale, come già affrontato, le invia direttamente al soggetto ricevente e allo studio commercialista indicato per poi memorizzarle temporaneamente in un'area della piattaforma utilizzata addetta alla gestione elettronica documentale.

Anche nella presente attività è dunque possibile notare una rilevante differenza tra i costi derivanti dall'utilizzo della fatturazione analogica da quelli derivanti dall'utilizzo della fatturazione digitale. La differenza è data sia dall'utilizzo più efficace degli spazi fisici individuati per la temporanea archiviazione, sia dall'impiego, seppure minimo, di tempo utilizzato per il deposito manuale di tali documenti.

5.2.4 Il controllo fiscale delle fatture e la loro contabilizzazione

Le presenti fasi sono tipicamente poste in essere dallo studio professionale di dottori commercialisti addetto.

La prima attività, necessaria a quella successiva in analisi, viene realizzata manualmente in entrambi i casi, è infatti una procedura impossibile, almeno per il momento, da realizzare in modalità automatizzata.

In questa prima fase dunque, sia essa nella circostanza di ALFA, sia essa nella circostanza di BETA, i documenti fatture vengono controllati al fine di verificare il corretto inserimento dei dati fiscali, non vuole esser dunque un controllo sul contenuto della merce, aspetto già esaminato dallo stesso cliente, ma un semplice riscontro sull'esercizio della corretta fiscalità imposta. L'unica differenza nei controlli delle due diverse imprese la individuiamo nella modalità con la quale questi vengono posti in essere, ovvero, per la società ALFA questi vengono effettuati confrontando i documenti cartacei, mentre per la società BETA confrontando i documenti digitali resi leggibili nel formato PDF dalla stessa piattaforma web impiegata per le precedenti attività.

In seguito a tali controlli vi è la contabilizzazione, attività fondamentale per, come già detto analizzando il ciclo attivo, l'esercizio di rivalsa Iva e per la corretta tenuta della contabilità prevista. In tale fase le differenze rispetto il ciclo attivo precedentemente approfondito sono minime se non nulle, nel caso dell'impresa ALFA infatti la procedura è la medesima: lo studio professionale addetto si occupa di registrare manualmente le fatture nel modello di contabilità attraverso l'utilizzo della piattaforma informatica B.point, sostenendo ovviamente costi considerevoli in funzione del tempo lavorativo impiegato, del software utilizzato e del rischio d'errore.

Allo stesso modo, nel caso dell'impresa BETA la modalità di contabilizzazione è la medesima, con l'aggiunta però della richiesta di una maggiore attenzione da parte dell'utente dello studio professionale addetto a svolgere tale funzione.

Infatti, la contabilizzazione delle fatture elettroniche avviene in modalità semi-automatica dovendo esserci in ogni caso l'intervento dell'operatore per avviare l'importazione dei dati dalla piattaforma web ricevente le fatture al modello contabilità, richiedendone però una maggiore attenzione verso i dati proposti⁸² i quali devono essere distintamente convalidati.

Quest'attività nella situazione di impresa esercitante con fatturazione elettronica, rispetto la stessa operata nel ciclo attivo, richiede uno costo maggiore in termini di tempo impiegato, anche se comunque risulta minimo rispetto quello impiegato per la contabilizzazione manuale delle fatture cartacee.

5.2.5 La protocollazione Iva delle fatture

Il protocollo Iva corrisponde al numero di registrazione delle fatture d'acquisto al fine di creare un collegamento tra queste e la sua contabilizzazione, così come previsto dal Presidente della Repubblica, il quale cita⁸³:

“Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relativi ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta”.

Dunque, dopo che le fatture sono state contabilizzate, deve esser precisato anche il numero progressivo di registrazione proposto dallo stesso sistema di contabilità.

Nel caso dell'impresa ALFA, la suddetta attività viene eseguita manualmente dallo studio professionale di dottori commercialisti addetto, scrivendo la numerazione proposta nelle stesse fatture.

⁸² Quali potrebbero essere il conto di mastro in cui deve esser registrato il costo, la percentuale della sua deduzione e della detrazione Iva.

⁸³ All'articolo 25 del D.P.R 633 del 1972.

Nel caso invece dell'impresa BETA, l'attività di numerazione viene svolta automaticamente dal modello di contabilità, la cui viene poi acquisita interamente dal modulo di conservazione digitale per esser registrata all'interno del pacchetto di archiviazione, eliminando di fatto la possibilità di errori e assicurando un risparmio notevole del tempo impiegato.

5.2.6 La consultazione delle fatture e la loro conservazione

Successivamente la contabilizzazione e la protocollazione Iva delle fatture d'acquisto, il ciclo passivo si conclude, così come quello attivo, con la conservazione di tali documenti, i quali però devono rimanere comunque disponibili per permettere una loro consultazione da parte degli organi di controllo o dello stesso contribuente.

Quest'ultima attività, la quale nel ciclo passivo viene completamente posta in essere dallo studio professionale o dallo stesso cliente in funzione della modalità di fatturazione esercitata, nel ciclo attivo viene eseguita in entrambe le circostanze sia dallo studio che dal cliente. Infatti, sia che analizziamo l'impresa ALFA, sia che analizziamo l'impresa BETA, l'attività di consultazione può essere esercitata dal cliente e dallo studio con la sola differenza che nel caso ALFA viene svolta manualmente cercando le fatture ove riposte, mentre nel caso BETA in modalità automatizzata nella parte di gestione elettronica documentale del software web che collega lo studio professionale al cliente.

Non si rileva invece alcuna differenza nell'esercizio dell'ultima fase dell'intero ciclo passivo rispetto a quella del ciclo attivo. Le fatture d'acquisto circolate sinora tra le differenti fasi, vengono infatti conservate allo stesso modo e per lo stesso tempo di quelle di vendita.

Nel caso dell'impresa ALFA quindi, le fatture di acquisto vengono conservate in modalità cartacea per un periodo medio pari a 2 anni all'interno dell'ufficio professionale addetto alla gestione della propria contabilità sostenendone il costo e la responsabilità, per poi esser conservate dallo stesso cliente per almeno il restante periodo del termine previsto ai sensi dell'articolo 2220 del Codice Civile pari a 10 anni, al quale dunque viene affidata la responsabilità ed il costo necessario.

Nel caso dell'impresa BETA poi, le fatture elettroniche d'acquisto e le notifiche di esito ricevute dal Sistema di Interscambio vengono conservate in modalità digitale da un conservatore in outsourcing per il periodo previsto ai sensi del Codice Civile, previa apposizione della firma digitale di quest'ultimo e della marca temporale nel pacchetto di archiviazione.

Anche in questo paragrafo si ritiene necessaria la redazione di una tabella riepilogativa di quanto affrontato.

Fase	Attività	FATTURAZIONE ANALOGICA	FATTURAZIONE ELETTRONICA
1	La ricezione delle fatture	Attività eseguita manualmente dal cliente e dallo Studio professionale	Attività automatizzata
2	La generazione dei file log		Attività automatizzata
3	La verifica della fattura	Attività eseguita dal cliente	Attività eseguita dal cliente
4	L'invio delle notifiche di esito		Attività automatizzata
5	La preparazione delle fatture per la contabilizzazione	Attività eseguita manualmente dallo Studio professionale	Attività automatizzata
6	Il controllo fiscale delle fatture	Attività eseguita manualmente dallo Studio professionale	Attività eseguita manualmente dallo Studio professionale
7	La contabilizzazione delle fatture	Attività eseguita manualmente dallo Studio professionale	Attività semi-automatica con intervento dell'operatore dello Studio professionale
8	La protocollazione Iva delle fatture	Attività eseguita manualmente dallo Studio professionale	Attività automatizzata
9	La consultazione delle fatture	Attività eseguita manualmente dal cliente e dallo Studio professionale	Attività eseguita manualmente dal cliente e dallo Studio professionale
10	La conservazione delle fatture	Attività eseguita manualmente dallo studio professionale e dal cliente	Attività automatizzata

Figura 2: *Analisi del Ciclo Passivo della fatturazione*

Da queste analisi a confronto, è dunque ancor più comprensibile l'indagine svolta dall'*Osservatorio fatturazione elettronica e dematerializzazione* del Politecnico di Milano, dalla quale, come già precedente approfondita⁸⁴, si evince, utilizzando esclusivamente l'approccio elettronico della fatturazione al pari della società BETA in nostra analisi, un risparmio per un'impresa di medie dimensioni pari ad un importo compreso tra Euro 25 e 26 per ogni ciclo della fatturazione realizzato.

⁸⁴ Cfr. capitolo 3, paragrafo 5.

CONCLUSIONI

Sulla base di quanto approfondito lungo tutto il presente elaborato, rispetto le normative prese in esame, i dati raccolti e le interviste realizzate a coloro che operano al fine dell'introduzione della nuova metodologia di fatturazione nei distinti mercati, emergono benefici generali in capo a tutte le parti interessate, compresa l'Amministrazione finanziaria.

Come si è potuto infatti percepire più volte, il sistema di fatturazione elettronica non solo permette significativi risparmi in termini economici nella semplice gestione della documentazione⁸⁵, bensì consente ulteriori vantaggi derivanti da una migliore precisione ed efficacia dei controlli⁸⁶ posti in essere dagli addetti, quali l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, i quali, attraverso questo metodo, potrebbero basarsi su di un patrimonio informativo considerevole, utile per contrastare con maggior tempestività ed efficienza azioni fraudolente da parte dei contribuenti.

Un altro vantaggio considerevole che si può riscontrare dalla nuova modalità di fatturazione presa in esame è il collegamento diretto a piattaforme che sono in grado di monitorare l'effettivo andamento dei pagamenti, permettendo dunque un loro maggior controllo, e quindi anche una notevole risoluzione di problemi legati a ritardi o inadempienze. A tal proposito, nel mercato Business to Government (B2G), è attualmente operativa e funzionante la "Piattaforma di Certificazione dei Crediti" (PCC), software abilitato all'estrazione automatica dei dati di emissione e ricezione delle fatture, che consente di verificare e gestire eventuali ritardi nei pagamenti a carico delle Pubbliche Amministrazioni.

⁸⁵ Cfr. capitolo 3, paragrafo 5 e capitolo 5.

⁸⁶ Cfr. capitolo 4, paragrafo 2.

Tuttavia, i soggetti coinvolti in questa prima fase di avvio purtroppo non sono in grado di percepire la nuova regolamentazione di fatturazione come un potenziale vantaggio, bensì come una considerevole complicazione che rischia di danneggiare particolari settori di mercato, dati i numerosi dubbi rilevati su quanto delineato dalla nuova Legge di bilancio 2018 e date le difficoltà nell'approccio ai nuovi sistemi e alle nuove modalità imposte, derivanti forse da un forte attaccamento al metodo tradizionale che da tempo accompagna il nostro Paese.

Infatti, a parere dello scrivente e come precedentemente affrontato⁸⁷, vi sono molteplici criticità su quanto previsto dalla Legge n. 205 del 2017, alcune di esse derivano dalla differente modalità di fatturazione nel caso si tratti di importazione o esportazione di merce, utilizzando rispettivamente la Bolletta Doganale trasmessa all'Amministrazione finanziaria direttamente dalla Dogana, e il DAU (documentazione doganale) per comprovare l'operazione con integrazione della fattura elettronica nel caso di operazioni intracomunitarie, altre invece, derivano dalla difficoltà organizzativa che potrebbe apportare l'emissione delle fatture elettroniche per alcune tipologie di soggetti, si pensi ad esempio a coloro che effettuano pagamenti in nome e per conto di terzi, l'introduzione della nuova Legge di bilancio che prevede l'emissione della fattura elettronica direttamente all'intestatario, determinerà sicuramente una quantomeno iniziale criticità organizzativa nella gestione documentale.

Oltre a queste però, vi sono altre difficoltà non risolvibili tramite un provvedimento del Legislatore, essendo infatti la procedura di fatturazione un aspetto fondamentale per ogni azienda, il fatto che sia gestita quasi completamente da un software elettronico operante attraverso una connessione web desta molte perplessità, in particolar modo per coloro che, ancora facenti parte di una generazione nata e cresciuta con l'utilizzo della sola modulistica cartacea, sono ancora molto restii alle innovazioni tecnologiche.

⁸⁷ Cfr. capitolo 2, paragrafo 8.

A parere dello scrivente sottoscritto dunque, la novità in analisi seppur in grado di apportare notevoli e importanti benefici utili al mercato e agli stessi contribuenti, rischia, almeno durante il primo periodo di avvio, di penalizzare l'operatività di alcuni settori. La ridotta flessibilità al cambiamento tecnologico del nostro Paese infatti, non avrà altro effetto che quello di frenare il suo avvio limitandone i benefici e di conseguenza provocando difficoltà ai settori coinvolti, senza comunque sottovalutare la complessità operativa che la nuova normativa potrebbe avere per commercialisti e consulenti contabili e fiscali in generale, soprattutto per l'ampia parte di professionisti abituati a lavorare con società di ridotte dimensione o operanti in particolari settori, in cui la consapevolezza degli strumenti elettronici può essere assai ridotta.

A supporto di quanto affermato, viene riportata una citazione dello scrittore italiano Umberto Eco, il quale nell'anno 2013 affermava:

“Il computer non è una macchina intelligente che aiuta le persone stupide, anzi è una macchina stupida che funziona solo nelle mani delle persone intelligenti”.

Sarà dunque il tempo a dimostrare l'efficacia o meno di questo nuovo sistema che, anche se ha il fine e la possibilità di apportare numerosi vantaggi, rischia di danneggiare alcuni settori del mercato, sia per la poca chiarezza che in determinati casi predomina e dove sono necessari provvedimenti di chiarimenti del direttore dell'agenzia delle entrate quanto mai tempestivi⁸⁸, sia per la poca elasticità al cambiamento da parte di molti imprenditori.

⁸⁸ In particolar modo nel settore degli impianti stradali per la cessione di carburanti, settore nel quale l'avvio della Fatturazione Elettronica è prevista dal 01 luglio 2018 e dove vi sono ancora oggi consistenti dubbi, uno tra tutti su come devono esser redatti i corrispettivi.

BIBLIOGRAFIA

Agenzia per l'Italia digitale (AGID), Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), Agenzia delle Entrate, Sogei SpA, CONSIP, *“Rapporto sull'adozione della Fatturazione Elettronica da parte delle pubbliche amministrazioni e delle imprese”*, Gruppo di lavoro progetto fatturazione elettronica PA, 2015.

Agenzia delle Entrate, *“Legge 27 dicembre 2017, n. 205 - novità in tema fatturazione e pagamento delle cessioni di carburanti”*, Circolare n. 8 / E, 30 aprile 2018.

Alfonso Pisani, *“La Fatturazione Elettronica e la conservazione documentale”*, Alfonso Pisani, 2015.

Annalisa Raffaella Donesana e Anna Carini, *“Il legame tra il nuovo obbligo di fatturazione elettronica e il contrasto all'evasione fiscale”*, in *Corriere Tributario*, numero 46 del 2017, pagine 3616 - 3620.

ANON, *“Estensione della fattura elettronica e introduzione dei corrispettivi telematici”*, Informativa n. 139, SEAC.

Corinna Cosentino, *“Fatture elettroniche leggibili con l'applicativo si Assosoftware”*, in *Guide Eutekne*, 10 aprile 2018.

Corinna Cosentino, *“Fatture in formato elettronico conservato senza la stampa del documento”*, in *Guide Eutekne*, 20 settembre 2017.

Corinna Cosentino, “*L’obbligo di fatturazione elettronica deve portare semplificazioni*”, 4 novembre 2017.

Corinna Cosentino, “*La Fattura Elettronica nel Tax Free Shopping slitta al 1° settembre 2018*”, in *Guide Eutekne*, 22 dicembre 2017.

Corinna Cosentino e Emanuele Greco, “*Dal 2019 Fattura Elettronica anche verso i privati*”, in *Guide Eutekne*, 27 dicembre 2017.

Corinna Cosentino e Emanuele Greco, “*Estensione progressiva della Fattura Elettronica B2B*”, in *Guide Eutekne*, 18 ottobre 2017.

Corinna Cosentino e Emanuele Greco, “*Numerazione progressiva per fatture elettroniche e analogiche*”, in *Guide Eutekne*, 30 marzo 2018.

Corinna Cosentino e Simonetta La Grutta, “*Approvate le nuove regole per la Fatturazione Elettronica tra privati*”, in *Guide Eutekne*, 1 maggio 2018.

Elisabetta Casari, “*Come si risolve lo scarto o rifiuto della fattura PA?*”, *Il Notiziario SEAC*, 2015.

Emanuele Greco, “*Binari distinti per Fatture Elettroniche e Split Payment*”, in *Guide Eutekne*, 6 luglio 2017.

Emanuele Greco, “*Comunicazione delle fatture senza i dati inviati al sistema TS*”, in *Guide Eutekne*, 26 marzo 2018.

Emanuele Greco, “*Fatturazione elettronica generalizzata dal 1° gennaio 2017*”, in *Guide Eutekne*, 18 luglio 2015.

Emanuele Greco, “*Fattura Elettronica limitata per i minimi e i forfetari*”, in *Guide Eutekne*, 2 febbraio 2018.

Emanuele Greco, “*Il Senato spinge per agevolare la Fatturazione Elettronica*”, in *Guide Eutekne*, 12 giugno 2015.

Emanuele Greco e Simonetta La Grutta, “*Primo via libera UE alla fattura elettronica generalizzata*”, in *Guide Eutekne*, 8 febbraio 2018.

Emanuele Greco e Simonetta La Grutta, “*Via lo spesometro dal 2019, con i nuovi obblighi di Fattura Elettronica*”, in *Guide Eutekne*, 19 ottobre 2017.

Fabrizio Manca, “*Spesometro: chiave di lettura alla luce del Collegato fiscale 2018*”, in *Guida alla Fatturazione*, numero 1 del 2018, pagine 30 - 33.

Fabrizio Manca, “*Spesometro: semplificati i dati da comunicare e le relative scadenze*”, in *Guida alla Fatturazione*, numero 3 del 2018, pagine 30 - 36.

Fabrizio Scossa Lodovico, “*Fatturazione Elettronica e la Conservazione Digitale a Norma*”, a cura dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Venezia, 22 marzo 2018.

Falsitta Gaspare, “*Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*”, CEDAM, 2016.

Federico Campomori, *“La Fattura Elettronica: gli obblighi verso la PA; Conservazione elettronica dei documenti fiscali; Modelli organizzativi e responsabilità dei processi”*, Il Sole 24 Ore, 2017.

Federico Gavioli, *“Fatturazione elettronica: novità dalla Legge di bilancio 2018”*, in *Guida alla Fatturazione*, numero 2 del 2018, pagine 5 - 12.

Federico Gavioli, *“Rilevanza del contenuto delle fatture ai fini IVA: la norma dell’AIDC”*, in *Guida alla Fatturazione*, numero 1 del 2018, pagine 39 - 46.

Federico Gavioli, *“Tax free shopping: emissione elettronica delle fatture”*, in *Guida alla Fatturazione*, numero 5 del 2017, pagine 37 - 44.

Francesco Scopacasa, *“Disciplina dei distributori automatici, anche misti (tabacchi e merci vari)”*, in *Corriere Tributario*, numero 2 del 2017, pagine 1597 - 1604.

Francesco Scopacasa, *“Fatturazione Elettronica”*, a cura del Gruppo Wolters Kluwer, 2013.

Francesco Scopacasa, *“L’invio telematico dei dati delle fatture in cerca di chiarezza”*, in *Corriere Tributario*, numero 29 del 2017, pagine 2303 - 2308.

Francesco Scopacasa, *“La Legge di bilancio 2018 accelera sulla fatturazione elettronica”*, in *Corriere Tributario*, numero 7 del 2018, pagine 500 - 508.

Franco Ricca, *Lo spesometro in cura dimagrante*”, in *Corriere Tributario*, numero 4 del 2018, pagine 279 - 283.

Gabriele Liberatore, *“Fatturazione elettronica anche tra privati e beni significativi con IVA al 10%”*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, numero 3 del 22 gennaio 2018, pagine 41 - 48.

Giorgio Confente e Nadia Gentina, *“La fattura agevola alberghi e B&B”*, in *Guide Eutekne*, 21 settembre 2017.

Guido Zavadini e Edoardo Alessandrini, *“La novità della Legge di Bilancio 2018 - parte II”*, a cura di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni, 20 febbraio 2018.

IPSOA, *“Rassegna, Panorama normativo”*, in *L’Iva*, numero 4 del 2017, pagine 69 - 72.

IPSOA, *“Scadenziario 1° Febbraio - 15 Marzo 2018”*, in *Guida alla Fatturazione*, numero 2 del 2018, pagine 49 - 55.

IPSOA, *“Scadenziario 1° Novembre - 15 Dicembre 2017”*, in *Guida alla Fatturazione*, numero 11 del 2017, pagine 55 - 60.

Lelio Cacciapiaglia, *“Fatturazione elettronica PA, Pronti Via”*, Comitato Tecnico Scientifico Gruppo SEAC, numero 12, 2015.

Loredana Bruno, Fabio Coacci, Fabrizio Scossa Lodovico, Umberto Zanini, *“I servizi contabili nell’era della digitalizzazione: il passaggio dalla contabilità analogica alla contabilità digitale e le opportunità per il commercialista”*, a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, marzo 2018.

Luca Bilancini, *“Per la detrazione Iva ancora dubbi sulla retro imputazione”*, in *Guide Eutekne*, 28 marzo 2018.

Luca Bilancini e Simonetta La Grutta, *“Niente targa nella fattura elettronica per la cessione del carburante”*, in *Guide Eutekne*, 1 maggio 2018.

Marco Meulepas, Alberto Zanfrini e Danilo Di Pisa, *“Digitalizzazione del rapporto Fisco - contribuente: la fatturazione elettronica B2B”*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, numero 4 del 29 gennaio 2018, pagine 35 - 37.

Marianna Annicchiarico, *“La fatturazione elettronica nei confronti della pubblica amministrazione”*, Comitato Tecnico Scientifico Gruppo SEAC, numero 39, 2014.

Maurizio Logozzo, *“Codice Tributario 2016”*, Pacini giuridica, 2016

Mauro Beghin, *“Diritto tributario”*, CEDAM, 2013.

Mauro Beghin, *“Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza”*, Giappichelli, 2016.

Mirco Gazzera, *“Da Assosoftware lo standard per la Fattura Elettronica B2B”*, in *Guide Eutekne*, 7 giugno 2017.

Osservatorio Fatturazione Elettronica e dematerializzazione, “*Fatturazione Elettronica: benefici non solo su carta*”, report del 8 marzo 2007.

Osservatorio Fatturazione Elettronica e dematerializzazione, “*L’Innovazione Digitale nelle imprese dopo la Fatturazione Elettronica verso la PA*”, report del 15 luglio 2015.

Osservatorio Fatturazione Elettronica e dematerializzazione, “*La Fatturazione Elettronica in Italia reportage dal campo*”, report del 19 maggio 2010.

Patrizia Saggini, “*La fattura elettronica per gli enti locali - Approfondimenti normativi e soluzioni organizzative*”, Grafiche E. Gaspari, 2015.

Robert Braga, “*Dall’avvio della fatturazione elettronica vantaggi per tutte le parti coinvolte*”, in *Guide Eutekne*, 28 ottobre 2017.

Savino Gallo, “*CNDCEC: con la Fatturazione Elettronica nuovo rischio caos*”, in *Guide Eutekne*, 23 dicembre 2017.

Tesauro Francesco, “*Istituzioni di diritto tributario*”, UTET Giuridica, volume II, parte speciale, edizione 10 del 2016.

Umberto Zanini, “*Fatturazione elettronica, Archiviazione ottica e Conservazione sostitutiva dei documenti contabili e fiscali*”, Seminario Vega, 28 aprile 2006.

Umberto Zanini, *“La digitalizzazione dei documenti nelle aziende e negli studi professionali. Gli strumenti per digitalizzare.”*, a cura di Sistemi S.p.A., 2017.

Umberto Zanini, *“La digitalizzazione dei documenti nelle aziende e negli studi professionali. La conservazione digitale.”*, a cura di Sistemi S.p.A., 2017.

Umberto Zanini, *“La digitalizzazione dei documenti nelle aziende e negli studi professionali. La Fatturazione Elettronica..”*, a cura di Sistemi S.p.A., 2017.